

# **En sammenligning av reglene om merverdiavgift på tjenester i norsk rett og i EF-retten**

Kandidatnr: 303

Veileder: Thor Leegaard

Leveringsfrist: 25.04.03

Til sammen 14969 ord

19.05.2003



# Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>INNLEDNING</b>	<b>1</b>
1.1	PROBLEMSTILLINGEN	1
1.2	DEFINISJONER OG PRESISERINGER	2
1.3	AVGRENSNINGER OG DEN VIDERE FREMSTILLING	5
<b>2</b>	<b>RETTSKILDEBILDET</b>	<b>7</b>
2.1	MERVERDIAVGIFTSLOVEN	7
2.2	RÅDETS SJETTE AVGIFTSDIREKTIV	8
2.3	RETTSPRAKSIS FRA EF-DOMSTOLEN	10
2.4	HENSYNET Å UNNGÅ KONKURRANSEVRIDNING	11
<b>3</b>	<b>GENERELT OM MERVERDIAVGIFT PÅ TJENESTER</b>	<b>13</b>
3.1	INNLEDNING	13
3.2	TJENESTEBEGREPET	13
3.3	ANDRE FORUTSETNINGER FOR AVGIFTSPLIKT FOR TJENESTER	16
3.3.1	OMSETNING OG LEVERING AV TJENESTE	16
3.3.2	SPØRSMÅLET OM VEDERLAGET OG KRAVET TIL DIREKTE SAMMENHENG	18
3.3.2.1	Kravet om individualiserbare ytelser	21
3.3.2.2	Forholdsmessighetskravet	22
3.3.2.3	Kravet om ”direkte sammenheng” i norsk rett	23
3.4	UNNTAK FRA HOVEDREGELEN OM MERVERDIAVGIFT PÅ TJENESTER	24
3.4.1	FINANSIELLE TJENESTER	26
3.4.2	PERSONTRANSPORT	30
<b>4</b>	<b>GRENSEOVERSKRIDENDE HANDEL MED TJENESTER</b>	<b>35</b>
4.1	REGLENE I NORSK RETT	36
4.2	LEVERINGSSTEDSREGLENE I SJETTE DIREKTIV	39
4.3	TJENESTER SOM ”KAN FJERNLEVERES” OG LEVERINGSSTEDSREGLENE	43
<b>5</b>	<b>KONKLUSJON</b>	<b>46</b>

## **6 LITTERATURLISTE** **47**

---

<b>6.1</b>	<b>BØKER OG TIDSSKRIFTARTIKLER</b>	<b>47</b>
<b>6.2</b>	<b>ELEKTRONISKE DOKUMENTER</b>	<b>49</b>
<b>6.3</b>	<b>FØRARBEIDER, OFFENTLIGE DOKUMENTER</b>	<b>49</b>
<b>6.4</b>	<b>LOVER, FORSKRIFTER, STORTINGSVEDTAK</b>	<b>50</b>
<b>6.5</b>	<b>UTENLANDSKE LOVER</b>	<b>50</b>
<b>6.6</b>	<b>EU-DOKUMENTER</b>	<b>51</b>
6.6.1	EU-LOVGIVNING	51
6.6.2	KOMMISJONEN	52
<b>6.7</b>	<b>DOMSREGISTER</b>	<b>53</b>
6.7.1	NORSKE AVGJØRELSE	53
6.7.2	AVGJØRELSE FRA EF-DOMSTOLEN	53

## **7 LISTER OVER TABELLER, FIGURER M V** **A**

---

<b>7.1</b>	<b>TABELL OVER NORMALSATSE OG REDUSERTE SATSE I MEDLEMSLANDENE I EU</b>	
<b>PR. 1. MAI 2002</b>		<b>A</b>

## **1 Innledning**

### **1.1 Problemstillingen**

Formålet med denne fremstillingen er å gi en oversikt over de likheter og forskjeller som finnes i merverdiavgiftssystemene i Norge og EU vedrørende tjenester, og eventuelt i hvilken grad Norge har tilnærmet seg systemet i EU på dette rettsområdet.

Både for næringslivet og for den enkelte forbruker kan utformingen av merverdiavgiftssystemet være av stor betydning. Høy sats for merverdiavgift, eller merverdiavgiften i seg selv, medfører økte priser mot forbrukere og følgelig mulig redusert salg for bedriftene. Merverdiavgiften vil, uten utstrakt harmonisering, kunne pålegges to ganger og følgelig bli en kostnad. Dette vil særlig være aktuelt ved grenseoverskridende handel, ettersom flere lands regler for avgiftsbelegging involveres. På tilsvarende måte kan det oppstå avgiftstomme rom. Dette vil si omsetningsområder hvor avgiftsplikt ikke utløses, selv om omsetningen etter gjeldende regler burde medføre avgiftsplikt.

Systemet for innrapportering av inngående og utgående merverdiavgift kan i seg selv være ressurskrevende, både i form av tid og penger. For å motvirke slike effekter er det nødvendig med et effektivt system for beregning av avgiften. Organiseringen av avgiftssystemet har også stor betydning for bedrifter som driver utstrakt eksport- eller importvirksomhet. Med dagens forbedrede kommunikasjoner på telesektoren og andre områder, kan skatte- og avgiftsforhold være viktige konkurranseparametre. Dersom det eksisterer ulikheter i systemet for beregning av merverdiavgift på tvers av landegrensene, kan dette også medføre praktiske konsekvenser. Desto større materielle forskjeller som finnes mellom merverdiavgiftssystemene i Norge og EU i dag, desto større vil også de praktiske konsekvensene for næringslivet bli, dersom Norge skulle bli medlem av EU. For eksempel vil nytt system for beregning av merverdiavgift nødvendiggjøre anskaffelse av nye regnskapssystemer, opplæring av ansatte krever store ressurser, overgangsfaser krever konsulentbistand m.v.

Harmonisering av merverdiavgiften er ikke en del av EØS-avtalen jfr. EØS-avtalen artikkel 1 nr. 2, men dette er gjennomført i EU ved sjette direktiv av 1977 med hjemmel i EF-traktaten artikkel 93.<sup>1</sup> En prosentandel av den merverdiavgift som innkreves av medlemslandene i EU skal brukes til finansiering av Fellesskapets utgifter.<sup>2</sup> For å etablere så like innbetalingsgrunnlag som mulig, har det vært nødvendig med en harmonisering av medlemsstatenes merverdiavgiftssystemer. Den norske Merverdiavgiftsreformen av 2001 gjaldt etableringen av en generell plikt til å betale merverdiavgift ved omsetning av tjenester. Denne reformen hadde blant annet til formål å bringe merverdiavgiftssystemet i Norge mer i overensstemmelse med systemet i EU.<sup>3</sup> Dette gir aktualitet til temaet som skal behandles her, i og med at denne fremstillingen vil sette fokus på hvor langt Norge i realiteten har kommet i denne tilnærmingen.

I Stortingsmelding nr. 40 om norsk medlemsskap i Den europeiske union av 1993-94 oppsummerer man ganske kort behovet for endringer i merverdiavgiftslovgivningen ved et norsk medlemsskap i EU. Disse endringene er, til tross for at Norge fremdeles er utenfor EU, gjennomført i norsk lovgivning. Dette gjelder først og fremst innføringen av den generelle merverdiavgiftsplikten for tjenester. På denne bakgrunn er det av stor interesse å undersøke om det finnes områder hvor det fremdeles er store avvik mellom norsk rett og EF-retten.

## 1.2 Definisjoner og presiseringer

Noen grunnleggende avgiftsbegreper er sentrale for den fulle forståelsen av fremstillingen. Dette gjelder begrepene ”merverdiavgift”, ”utgående merverdiavgift”, ”inngående merverdiavgift”, ”fradragrett”, ”merverdiavgiftssats” og ”avgiftssubjekter”.

---

<sup>1</sup> Rådsdirektiv 77/388 av 17. mai 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (heretter forkortet sjette direktiv – se mer om dette direktivet i fremstillingens punkt 2.2) Man kan ikke utelukke at EØS-avtalen likevel kan få betydning for spørsmål innenfor norsk merverdiavgiftsrett. Disse spørsmålene vil imidlertid ikke berøres nærmere her, da hovedformålet er å sammenligne norsk rett og EF-retten. For mer informasjon om hvordan EØS-avtalen kan ha betydning for norske spørsmål om merverdiavgift henvises til fremstillingen EØS-avtalen og norsk skatterett, Dajani m.fl. 2003 kapittel 26.4.

<sup>2</sup> Rådsavgjørelse 70/243/EKSF av 21. april 1970, EF-tidene nr. L 94 av 28. april 1970 s. 19

<sup>3</sup> Se for eksempel Ot. prp. nr. 2 (2000 – 2001) Merverdiavgiftsreformen 2001 kapittel 2.2.1 hvor det fremgår at harmonisering av det norske regelverket i forhold til utenlandsk rett er ett av momentene som er tillagt vekt i departementets forslag om å innføre generell merverdiavgift på tjenester.

”Merverdiavgift” er en indirekte skatt som belastes forbruk av varer og tjenester og som er ment å ramme den endelige forbruker. Skattleggingen skjer ved at varer og tjenester pålegges en merverdiavgift som selgeren av den omsatte varen eller tjenesten er ansvarlig for å innkreve på vegne av staten. Merverdiavgiften utgjør en prosentandel av varen eller tjenestens omsetningsverdi. Når et salg er gjennomført må selgeren betale den innkrevde avgiften til staten. I mer formelle rammer defineres merverdiavgift gjerne som en generell omsetningsavgift som skal skattlegge endelig innenlandsk forbruk av varer og visse tjenester<sup>4</sup>. Merverdiavgiften skal følgelig forbeholdes forbruk av varer og tjenester innenfor et lands grenser.

Den merverdiavgiften innkreves av et avgiftssubjekt på vegne av staten kalles gjerne ”utgående merverdiavgift”. Til tross for at merverdiavgiften er ment å ramme forbrukere, vil også bedrifter, stat, kommune og andre som ikke betraktes som forbrukere, men som anskaffer varer og tjenester, betale merverdiavgift. Dette kalles gjerne den ”inngående merverdiavgiften”. For å kanalisere merverdiavgiften slik at den rammer det endelige forbruket av varer og tjenester finnes en sentral mekanisme i merverdiavgiftssystemet. Denne innebærer i korte trekk at de avgiftspliktige kan trekke fra den inngående merverdiavgiften som er pålagt deres anskaffelser i den utgående avgiften. Denne mekanismen kalles ”fradragsretten for inngående merverdiavgift”, eller bare ”fradragsrett”. Forutsetningen for fradragsrett er at den inngående utgiften er forbundet med den avgiftspliktige virksomheten.<sup>5</sup> I praksis vil fradraget gjøres ved den terminvise innberetningen av utgående merverdiavgift til avgiftsmyndighetene.<sup>6</sup> Det skal her presiseres at ”fradragsrett” og ”refusjon” ikke er det samme. Både i norsk rett og i EF-retten er det etablert refusjonsordninger som under visse forutsetninger gir næringsdrivende etablert i ett land rett til refusjon av merverdiavgift pålagt fra annet EU-land. Refusjonen skal da utbetales fra det land der avgiften er pålagt.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000 – 2001) kapittel 3.1

<sup>5</sup> Jfr. lov av 19. juni 1969 nr. 66 (heretter forkortet mval. – se nærmere om denne i fremstillingens punkt 2.1) § 21 (1) første punktum og sjette direktiv artikkel 17

<sup>6</sup> Jfr. mval. § 29 (1) nr. 4

<sup>7</sup> Refusjonsreglene følger blant annet av sjette direktiv artikkel 17 nr. 3, se også rådsdirektiv 79/1072 av 6. desember 1979 (heretter kalt åttende direktiv) og rådsdirektiv 86/560 av 17. november 1986 (heretter kalt trettende direktiv)

Med ”merverdiavgiftssats” forstås den satsen som skal beregnes i prosent av varen eller tjenestens utsalgspris, og som da utgjør merverdiavgiften. Normalt finnes det tre grupper av satser; normalsats, redusert sats og nullsats. Normalsatsen anvendes på de fleste forbruksvarer og tjenester, mens redusert sats i første rekke benyttes for næringsmidler<sup>8</sup>. Nullsats innebærer at virksomheten i utgangspunktet er avgiftspliktig, men at den ikke skal beregne utgående merverdiavgift av omsetningen.<sup>9</sup> Likevel har virksomheten den fulle fradragsretten i behold.<sup>10</sup> I Norge er normalsatsen for tiden 24 %, mens den reduserte satsen er 12 %.<sup>11</sup> Til tross for at EU i stor grad har harmonisert beregningsgrunnlaget for merverdiavgift, har man så langt ikke kommet til enighet om felles satser.<sup>12</sup> Det er imidlertid vedtatt felles minimumsrammer for satsene. Normalsatsen må være minst 15%, mens den reduserte satsen minst må utgjøre 5.5 % av salgsprisen.<sup>13</sup>

Med begrepet ”avgiftssubjekter” (og ”avgiftspliktige”) forstås her de personer, bedrifter, organisasjoner osv som har plikt til å innkreve merverdiavgift. I norsk rett er

---

<sup>8</sup> Jfr. Stortingets vedtak av 2. desember 2002 nr. 1586 om merverdiavgift for budsjetterminen 2003 § 2. Begrepet ”næringsmiddel” er nærmere avgrenset i forskrift av 15. juni 2001 nr. 683 (Nr. 120) om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler § 2. Denne avgrensingen skal imidlertid ikke berøres nærmere her. I EF-retten er de varer og tjenester som kan avgiftsbelegges med redusert sats oppregnet i bilag H, jfr. rådsdirektiv 92/77 av 19. oktober 1992. Av dette direktivet fremgår det i artikkel 1 at medlemsstatene kan operere med to reduserte satser. Dette aspektet skal ikke berøres nærmere her. Det her omtalte direktivet åpner for reduserte satser blant annet for næringsmidler, farmasøytiske produkter, salg av bøker etc, jfr. henholdsvis bilag H nummer 1, 3 og 6.

<sup>9</sup> Se for eksempel mval. § 16 (1) nr. 1 litra a om nullsats ved eksport

<sup>10</sup> Denne løsningen er foreslått innført for kommuner som driver egenproduksjon av varer og tjenester. Forslaget kommer som et resultat av undersøkelser som viser at kommunene foretrekker å velge leverandører som selv er kommunale, for å unngå merverdiavgift da kommunen generelt sett ikke har vært fradragsberettigede for inngående merverdiavgift. Denne atferden har blitt betraktet som konkurransevridende. Ved å velge en variant hvor kommunene blir avgiftspliktige med nullfritak vil dette aspektet ikke lenger gjøre seg gjeldende.

<sup>11</sup> Se Stortingets vedtak av 2. desember 2002 nr. 1586, §§ 1 og 2.

<sup>12</sup> Se oversikt i fremstillingens punkt 7 over satsene i EU pr. 1. mai 2002

<sup>13</sup> Jfr. rådsdirektiv 92/77 artikkel 1



avgiftssubjektene definert som ”registreringspliktig næringsdrivende”<sup>14</sup>. I EF-retten er avgiftssubjektene først og fremst de personer som driver ”selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed”, uansett formålet med, eller resultatet av, den gjeldende virksomhet.<sup>15</sup> Foruten disse gruppene kan også offentlige organ være avgiftssubjekter.<sup>16</sup> Dette vil i første rekke være aktuelt der det offentlige driver aktivitet på linje med private næringsdrivende, for eksempel i form av omsetning av tjeneste. Lønsmottakere vil således falle utenfor begrepet ”avgiftssubjekt”.

Med begrepet ”EF-rett” forstås her rettsstilstanden på rettsområdet, basert på en vurdering av lovgivning, rettspraksis, litteratur og andre relevante rettskilder fra EU. I denne fremstillingen vil det primært siteres fra dansk oversettelse fra EF-retten, dersom ikke annet er konkret angitt. Dette har sin bakgrunn i at dansk språk er det som ligger nærmest det norske språket.

Det viktig å ha for øye gjennom fremstillingen at dersom det virkelig finnes store forskjeller i forholdet mellom merverdiavgiftssystemet i EU og det bestående norske systemet, vil Norge antakelig bli innvilget overgangsordninger ved eventuell inntreden i EU. Dette medfører at omfattende endringer ikke nødvendigvis må gjennomføres umiddelbart ved et eventuelt norsk medlemskap.

### 1.3 Avgrensninger og den videre fremstilling

For å unngå at rammene for fremstillingen sprenges fullstendig, er det (dessverre) nødvendig å foreta noen avgrensninger. Avhandlingen vil konsentreres om merverdiavgift på tjenester. Denne avgrensningen har først og fremst sin bakgrunn i at Norge i 2001 innførte merverdiavgift på tjenester. Den norske avgiftsreformen er særlig interessant i EU-sammenheng, fordi dette reiser spørsmålet om hvor nære de norske reglene og den norske praksisen nå er til de regler og den praksis som finnes i EU. Videre er tjenester særlig interessant i et komparativt perspektiv, da det har utviklet seg

---

<sup>14</sup> Jfr. mval. § 10. Registreringsplikten inntreffer når en næringsdrivende har omsatt, og/eller hatt uttak av varer og tjenester, som til sammen har oversteget 30.000 kroner over en 12-måneders periode, jfr. mval. § 28.

<sup>15</sup> Sjette direktiv artikkel 4 nr. 1

<sup>16</sup> Mval. § 11 (1) og sjette direktiv artikkel 4 nr. 5

retningslinjer gjennom EF-domstolens praksis blant annet for hvordan merverdiavgift på tjenester skal beregnes og hvilke tjenestetyper som kan unntas fra avgiftsplikt<sup>17</sup>. Det interessante knytter seg da særlig til hvordan denne domstolsskapte praksisen fra EF-domstolen har, eller kan ha, betydning for norske regler om merverdiavgift på tjenester.

Videre er grenseoverskridende handel med tjenester et sentralt punkt i fremstillingen. Dette gjelder særlig elektroniske leverte tjenester. Denne avgrensningen skyldes at grenseoverskridende handel krever likelydende regler mellom internasjonale handelspartnere for å unngå dobbeltbeskatning eller avgiftstomme rom. Videre har det vist seg at elektroniske tjenester har skapt nye problemer og utfordringer. Dette kan for eksempel være at leveringsstedet for tjenesten er vanskelig å bestemme.<sup>18</sup> Både i Norge og i EU arbeides det nå aktivt for å finne løsninger som er anvendelige ved denne typen internasjonal handel.<sup>19</sup>

I kapittel 2 skal det gis en oversikt over rettskildebildet, før de generelle reglene om merverdiavgift på tjenester behandles i kapittel 3. Deretter skal de vesentlige spørsmålene vedrørende grenseoverskridende handel berøres i kapittel 4, før noen avsluttende kommentarer til slutt følger i kapittel 5.

---

<sup>17</sup> Jfr. det domstolsskapte kravet til direkte sammenheng i fremstillingens punkt 3.

<sup>18</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 8.2.3

<sup>19</sup> Se for eksempel de nye reglene om merverdiavgift på elektronisk leverte tjenester som skal være implementert i medlemsstatene i EU før 1. juli 2003, jfr. rådsdirektiv 2002/38/EF av 7. mai 2002.

## 2 Rettskildebildet

I det følgende skal rettskildespørsmål som ikke vanligvis oppstår ved behandling av emner innen EF-retten eller merverdiavgiftsretten behandles nærmere. Spørsmålene oppstår særlig fordi fremstillingen berører to rettsområder som ikke har noen spesiell sammenheng i norsk rett i dag. De særlige rettskildespørsmålene oppstår også fordi EF-retten som rettskildefaktor på området for merverdiavgift kan synes å gjøre seg gjeldende på en spesiell måte. Det her omtalte rettsområdet er som tidligere nevnt ikke omfattet av EØS-avtalen, men vil bli en del av norsk rett dersom Norge blir medlem av EU. Dette medfører at for eksempel rettspraksis fra EF-domstolen kan komme i en spesiell posisjon som rettskildefaktor. Dette synspunktet kan sees på bakgrunn av at et av hovedformålene med å innføre merverdiavgift på tjenester i norsk rett var å komme i bedre overensstemmelse med systemet i EU. Ved Merverdiavgiftsreformen i Norge i 2001<sup>20</sup> fungerte systemet i EU i stor grad som modell. Dette medfører også at det oppstår noen særegne aspekter ved rettskildebildet.

### 2.1 Merverdiavgiftsloven

Fremstillingen av norsk merverdiavgiftsrett bygger i all hovedsak på lov av 19 juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (her forkortet mval.). Loven er i seg selv forholdsvis kort, og den er supplert ved mange fyldige forskrifter. Forskriftene må regnes for å ha vesentlig betydning for å klargjøre lovens innhold.

Merverdiavgiftsloven ble revidert som følge av Merverdiavgiftsreformen av 2001 og den fremstår nå særlig på området for tjenester som oppdatert. Mange av merverdiavgiftslovens bestemmelser er av nyere dato. Dette kan bidra til at den får ytterligere betydning som rettskildefaktor.<sup>21</sup> Dessuten er man her på et rettsområde som er forholdsvis teknisk. Det tekniske preget gir mindre rom for skjønn og overlater muligens mindre rom for tolkning utover lovens ord.<sup>22</sup>

---

<sup>20</sup> Se for eksempel Ot.prp.nr. 2 (2000-2001)

<sup>21</sup> Rettskildelære 1997 kapittel 2

<sup>22</sup> Se for eksempel Rettskildelære kapittel 2 punkt VI

Det eksisterer også fyldige forarbeider<sup>23</sup> og etterarbeider<sup>24</sup> til merverdiavgiftslovens bestemmelser om tjenester. Dette kan også være med på å styrke merverdiavgiftsloven som rettskildefaktor dersom for eksempel usikre spørsmål er berørt der.

De forarbeider og etterarbeider som er omtalt i denne fremstillingen er utarbeidet av lovgiver. På denne bakgrunn er det neppe tvil om at disse vil være relevante rettskilder ved vurdering eller tolkning av spørsmål om merverdiavgift og merverdiavgiftsloven. Vekten av for- og etterarbeider vil imidlertid kunne variere, og avhenger blant annet av hvilke arbeider som vurderes og hvilke rettslige spørsmål som skal løses. Vektspørsmålene vil vurderes underveis i fremstillingen der disse aktualiseres.

## 2.2 Rådets sjette avgiftsdirektiv

Rådets sjette avgiftsdirektiv 77/388/EØF av 17. mai 1977 om harmonisering af medlemsstaternes omsætningsafgifter (her forkortet sjette direktiv), gitt med hjemmel i EF-traktatens nåværende artikkel 93<sup>25</sup> omhandler harmonisering av omsetningsavgifter og innføringen av et felles merverdiavgiftssystem for medlemsstatene i EU. Sjette direktiv er en tilføyelse til første avgiftsdirektiv<sup>26</sup> og avløste annet avgiftsdirektiv.<sup>27</sup> Disse direktivene forutsatte innføring av merverdiavgift i alle daværende medlemsstater innen 1. januar 1970, men karakteriseres gjerne som forsiktige i harmoniseringsøyemed<sup>28</sup> Ytterligere harmonisering ble først gjennomført ved sjette direktiv. Harmoniseringen var særlig et resultat av beslutningen om at medlemsstatenes innkrevde merverdiavgift skulle danne grunnlag for en del av medlemsstatenes finansielle bidrag til Fellesskapet.<sup>29</sup>

---

<sup>23</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

<sup>24</sup> Se Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester.

<sup>25</sup> Tidligere EF-traktaten artikkel 99

<sup>26</sup> Rådetsdirektiv 67/227/EØF av 11. april 1967

<sup>27</sup> Rådetsdirektiv 67/228/EØF av 11. april 1967 (Opphevet)

<sup>28</sup> Ståhl 2000 s. 165

<sup>29</sup> Se rådsavgjørelse 70/243/EKSF av 21. april 1970

Direktiver er generelt ment å gi en videre prosessuell og materiell ramme ved den nasjonale gjennomføringen enn forordninger.<sup>30</sup> Dette følger blant annet av reglene for hvordan direktiver skal implementeres i nasjonal rett i forhold til forordningene.<sup>31</sup> Direktiver er generelt bindende hva gjelder resultatet som skal oppnås ved gjennomføring i nasjonal rett.<sup>32</sup> Dette medfører i praksis at det er opp til de nasjonale myndigheter å bestemme hvilken gjennomføringsmåte som er best egnet for å oppnå de tilsiktede mål.<sup>33</sup> Det kan imidlertid være forskjeller mellom de ulike direktivene, med tanke på hvor vide skjønnsmarginer medlemsstatene har ved nasjonal gjennomføring og fortolkning. Skjønnsmarginene vil i stor grad avhenge av en konkret tolkning av direktivet, blant annet med henblikk på direktivets formål.<sup>34</sup> Formålet med sjette direktiv var først og fremst å avskaffe avgiftsmessige hindringer i samhandelen mellom medlemslandene. Direktivet var også nødvendig for å sikre at medlemsstatene fikk det samme beregningsgrunnlaget for merverdiavgift.<sup>35</sup> Ved grenseoverskridende handel kan merverdiavgiften utgjøre en vesentlig hindring for den frie flyt av varer og tjenester mellom medlemslandene. Nødvendigheten av direktivet kan medføre at skjønnsmarginene innsnevres ved den nasjonale gjennomføring og fortolkning. Skjønnsmarginen vil også kunne påvirkes av i hvilken grad direktivet pålegger regler som er tvingende eller valgfrie ved den nasjonale gjennomføringen. Sjetten direktiv har både tvingende og valgfrie regler. Hvor vide rammer for skjønn som kan innrømmes ved nasjonal gjennomføring og fortolkning må følgelig også justeres etter dette.

I 1970 ble det som tidligere nevnt besluttet at medlemsstatenes finansielle bidrag til Fellesskapet delvis skulle fastsettes som en viss andel av beregningsgrunnlaget for merverdiavgiften.<sup>36</sup> En rettferdig fordeling av bidragene forutsatte et mest mulig

---

<sup>30</sup> En forordning skal ha allmen gyldighet og benyttes gjerne når totalharmonisering er målet. Dessuten skal alle deler av den være bindende og den skal komme direkte til anvendelse i medlemsstatene, jfr EF-traktaten artikkel 189 (2)

<sup>31</sup> EF-traktaten artikkel 189

<sup>32</sup> EF-traktaten artikkel 189 (2).

<sup>33</sup> Jfr. Loftager Jørgensen m.fl. 1996 s. 31

<sup>34</sup> Dette er en problemstilling som i seg selv er interessant, men som det vil føre for langt å ta videre her. Se for eksempel EØS-rett 1995 for ytterligere informasjon om temaet.

<sup>35</sup> Se for eksempel [http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5da.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5da.htm)

<sup>36</sup> Rådsavgjørelse 70/243/EKSF av 21. april 1970

ensartet beregningsgrunnlag for merverdiavgiften. På denne bakgrunn har sjette direktiv blitt forholdsvis detaljert. Ut i fra dette kan man kanskje slutte at sjette direktiv er forutsatt gjennomført forholdsvis konkret i nasjonal lovgivning. Det faktum at man her langt på vei er inne i kjernen av EUs formål – fri og rettferdig konkurranse – kan tas til inntekt for dette synspunktet. I tillegg er sjette direktiv fulgt opp av flere endringsdirektiver. Endringsdirektivenes funksjon har først og fremst vært å presisere innholdet av sjette direktiv, på de områder der fortolkningen tidligere har vært usikker. Dette kan også medføre en innskrenkning av skjønnsmarginenes vidde ved den nasjonale gjennomføringen og tolkningen av sjette direktiv.

### 2.3 Rettspraksis fra EF-domstolen

Formuleringen ”rettspraksis fra EF-domstolen” brukes i denne fremstillingen som en fellesbetegnelse for EF-domstolens rettsavgjørelser og rådgivende uttalelser. EF-domstolens rettspraksis vil i utgangspunktet ha liten eller ingen betydning ved fortolkningen av norsk merverdiavgiftsrett, da merverdiavgift ikke er omfattet av EØS-avtalen. Det kan imidlertid ikke utelukkes at merverdiavgift tilknyttet tjenester innehar en slags særstilling i denne sammenheng. Dette synspunktet bygger på at Finansdepartementet eksplisitt har uttalt at rettspraksis fra EF-domstolen blant annet skal ha betydning ved spørsmål om innførsel av enkelte type tjenester, for eksempel ved spørsmål om innførsel av visse finansielle tjenester.<sup>37</sup> En gjennomgang av norsk rettspraksis synes å tyde på at norske domstoler foreløpig ikke har blitt stilt overfor dette spørsmålet.

Med henvisning til at systemet i EU ble brukt som modell for det innførte avgiftssystemet for tjenester ved Merverdiavgiftsreformen av 2001, kan rettspraksis fra EF-domstolen muligens på mer generell basis være en relevant rettskildefaktor ved tolkning av norske bestemmelser som for eksempel har lignende ordlyd som bestemmelser i sjette direktiv. Så langt jeg kjenner til finnes det ingen rettspraksis som kan dokumentere at dette er aktuelt, og av den grunn skal dette momentet ikke utdypes videre.

Ved en eventuell innføring av sjette direktiv i norsk merverdiavgiftsrett, som en konsekvens av norsk inntreden i EU, vil allerede avsagte dommer fra EF-domstolen, tidligere uttalelser fra Kommisjonen m.v. vedrørende avgiftsdirektivene fra EU, være bindende for Norges fortolkning av sjette direktiv. Dette er nødvendig for å få et

---

<sup>37</sup> Se Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 kapittel 1.

merverdiavgiftssystem som er i tilstrekkelig overensstemmelse med systemet i EU. Dette kan muligens innebære at rettspraksis fra EF-domstolen kan gis relevans selv på områder der EU og Norge ikke har likelydende bestemmelser.

## 2.4 Hensynet å unngå konkurransevridding

Et grunnleggende aspekt ved EU er at konkurransen mellom medlemslandene ikke skal begrenses eller hindres<sup>38</sup>. Ulikheter i medlemslandenes merverdiavgiftssystemer kan være egnet til å påvirke konkurranseforutsetningene både innad i medlemslandene og i handelen over grensene mellom medlemslandene. Dette kan for eksempel være aktuelt dersom merverdiavgiften medfører at produksjonen av innenlandske varer eller tjenester kan gjennomføres på avgiftsmessig gunstigere betingelser enn tilsvarende importerte varer eller tjenester. Grensespørsmål kan også oppstå der offentlige myndigheter er involvert i næringsvirksomhet. Dersom offentlige myndigheter ikke har avgiftsplikt på lik linje med private som driver tilsvarende virksomhet, vil dette kunne virke konkurransevridende.

At offentlig virksomhet kan være konkurransevridende finnes det nyere norske eksempler på. Ved kommunal, avgiftsunntatt egenproduksjon av varer og tjenester viste det seg at kommunene valgte andre interne offentlige leverandører ved kjøp av varer og tjenester som var nødvendige i produksjonen. Dette skyldtes at kommunene ikke hadde fradragsrett for merverdiavgift og at produksjonen følgelig ble mer lønnsom ved å velge avgiftsunntatte leverandører. Dette forholdet er imidlertid under vurdering og vil trolig bli endret<sup>39</sup>.

Generelt sett er det antakelig lite som skal til før adferd skal anses konkurransevridende. Støtte for dette synspunktet kan finnes ved å trekke en parallell til statsstøttereguleringen i EF-traktaten artikkel 87, der det fremgår at statsstøtte eller støtte gitt av statsmidler i enhver form som vrir eller truer med å vri konkurransen ved å begunstige enkelte foretak eller produksjonen av enkelte varer, vil være uforenlige med det indre marked. Av formuleringen fremgår det at det skal lite til for at en statsstøtte skal betraktes som ulovlig. Merverdiavgift kan brukes på samme måte som direkte statsstøtte og innenfor EU må man holde seg innenfor rammer som er satt av blant annet sjette

---

<sup>38</sup> Se for eksempel Kapteyn m.fl. 1998 kapittel VIII

<sup>39</sup> Se for eksempel NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransevridninger mellom kommuner og private

direktiv. Men man kan av dette også slutte at merverdiavgift som er egnet til å vri konkurransen, eller som vrir konkurransen, vil være i strid med de grunnleggende intensjoner bak EF-retten. Dette er således et hensyn som må ivaretas i tolkning og anvendelse av merverdiavgiftsreglene fra EU.



### 3 Generelt om merverdiavgift på tjenester

#### 3.1 Innledning

Utgangspunktet i både norsk rett og EF-retten er at all tjenesteomsetning fra avgiftspliktige skal pålegges merverdiavgift.<sup>40</sup> Et generelt trekk er imidlertid at det finnes mange unntak fra denne hovedregelen.<sup>41</sup> Innen EU er medlemsstatene i mange tilfelle gitt vide skjønnsmarginer for å avgjøre internt hvorvidt for eksempel en tjeneste skal unntas fra avgiftsplikt eller ikke. I dette kapittelet skal merverdiavgift på tjenester behandles nærmere. Det tas sikte på en gjennomgang av rettstilstanden i norsk rett og EF-retten og hovedspørsmålet er om norsk rett avviker fra EF-retten eventuelt i hvilken stor grad.

I det følgende skal det først redegjøres for forståelsen av begrepet tjeneste i norsk rett og i EF-retten på merverdiavgiftsområdet. Videre vil forutsetningene for avgiftsplikt på tjenester behandles. Endelig vil fokus settes på noen unntak fra avgiftsplikten.

#### 3.2 Tjenestebegrepet

Hovedregelen i EF-retten og i norsk rett er at omsetning eller levering av tjenesteytelse medfører avgiftsplikt.<sup>42</sup> Både i norsk rett og i EF-retten er begrepet ”tjenester” i utgangspunktet negativt avgrenset mot varer, ved at all levering som ikke er levering av

---

<sup>40</sup> Dette følger blant annet av mval. §§ 1 og 13 og sjette direktiv artikkel 2 nr. 1. Det skal imidlertid presiseres at også andre forutsetninger må være tilstede for at avgiftsplikten for tjenester utløses. Særlig viktig i denne sammenheng er spørsmålet om det foreligger et avgiftssubjekt. Se fremstillingens punkt 1.2 for en kort introduksjon av reglene om avgiftssubjekter.

<sup>41</sup> Se for eksempel sjette direktiv artikkel 13 og mval. §§ 5, 5a og 5b.

<sup>42</sup> Se mval. § 1, jfr. § 13 og sjette direktiv artikkel 2 (1). Også uttak av tjenester kan være egnet til å utløse avgiftsplikt, men dette skal imidlertid ikke berøres nærmere fordi uttak reiser problemstillinger som jeg anser for å falle utenfor fremstillingens kjerne. Innførsel kan også utløse avgiftsplikt. Dette blir behandlet i kapittel 4.

varer, er avgiftspliktig levering av tjenesteytelser.<sup>43</sup> I begge rettssystemene antydes følgelig en generell og vid avgiftsplikt for tjenester. En typisk tjenesteytelse er for eksempel en advokats ytelser til sine klienter. I EF-retten er begrepet ”tjeneste” definert som ”enhver transaksjon, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5”,<sup>44</sup> mens man i norsk rett skal forstå ”alt som kan omsettes og som ikke er å anse som vare etter første ledd”.<sup>45</sup> Formuleringene er ikke valgt tilfeldig og hensikten er at alle tjenester i utgangspunktet skal være avgiftspliktige.<sup>46</sup> På bakgrunn av at ordlydene er nesten identiske, samt at intensjonen med den norske avgiftsreformen var å komme i overensstemmelse med EF-retten, må man her kunne slutte at innholdet av tjenestebegrepet så langt synes å være det samme i norsk rett og i EF-retten. Dette harmonerer også med ønsket om å bringe norsk rett i overensstemmelse med reglene i EU.

I sjette direktiv artikkel 6 nr. 1 oppregnes en rekke eksempler på transaksjoner som skal omfattes av tjenestebegrepet. Den språklige utformingen av bestemmelsen tyder på at oppregningen ikke er ment å være uttømmende.<sup>47</sup> I artikkel 6 nr. 1 kan en tjenesteytelse for det første bestå i overdragelse av immaterielle formuesgoder.<sup>48</sup> Dette er også presisert som avgiftspliktig tjeneste etter norsk rett.<sup>49</sup> For det andre kan transaksjonen etter EF-retten gå ut på en forpliktelse til å unnlate eller til å tåle en handling eller en tilstand.<sup>50</sup> En slik presisering finnes ikke i den norske merverdiavgiftsloven. Imidlertid taler både det vide avgiftsområdet angitt ved hovedregelen om generell avgiftsplikt for tjenester,<sup>51</sup> og det forhold at begrensede rettigheter etter norsk rett skal betraktes som tjenester<sup>52</sup>, for at slike forpliktelser kan innfortolkes i tjenestebegrepet etter norsk rett.

---

<sup>43</sup> Jfr. mval. § 2 (2) annet punktum og sjette direktiv artikkel 6 nr. 1. I fremstillingen her vil ikke grensedragningen mellom varer og tjenester berøres nærmere fordi denne grensedragningen har mindre praktisk betydning etter innføringen av avgiftsplikt også for tjenester.

<sup>44</sup> Sjette direktiv artikkel 6 nr. 1

<sup>45</sup> Mval. § 2 (2) første punktum

<sup>46</sup> Se for eksempel NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester kapittel 5

<sup>47</sup> Jfr. sjette direktiv artikkel 6 nr. 1 hvor det står innledningsvis: ”En sådan transaksjon kan blant andet gå ut på...”

<sup>48</sup> Sjette direktiv artikkel 6 nr. 1

<sup>49</sup> Mval. § 2 (2) annet punktum

<sup>50</sup> Sjette direktiv artikkel 6 nr. 1

<sup>51</sup> Mval. § 2 (2)

Det skal også her nevnes at området for avgiftspliktige tjenester i form av forpliktelser til å unnlate noe i enkelte tilfelle kan synes innskrenket gjennom EF-domstolens praksis. Dette følger blant annet av den såkalte Mohr-saken<sup>53</sup> hvor forpliknelsen til å unnlate noe bestod i en forpliktelse for bonden Mohr til å stanse melkeproduksjon han hadde drevet fra sitt gårdsbruk. Domstolen konkluderte i denne saken med at forpliknelsen til å stanse melkeproduksjonen ikke utgjorde tjenesteytelse i form av forpliktelse til å unnlate noe, fordi forpliknelsen til å stanse melkeproduksjon var begrunnet i allmennhetens interesse. Dette medførte at de organ bonden var forpliktet overfor, ikke kunne anses som forbrukere av en tjeneste. Av denne grunn kunne forpliknelsen ikke anses for å være en tjenesteytelse. Dette viser at domstolen ikke uten videre pålegger avgiftsplikt selv om en forpliktelse har form som en unnlatelse. At ikke alle forpliktelser til å unnlate noe skal betraktes som omfattet av tjenestebegrepet etter sjette direktiv, kan også tale for at en eventuell ulikhet mellom norsk rett og EF-retten ikke vil være vesentlig.

I sjette direktiv er det videre presisert at utførelsen av en tjenesteytelse i henhold til pålegg fra det offentlige eller på det offentliges vegne eller etter pålegg av lov, også er tjenesteytelse i direktivets forstand.<sup>54</sup> Heller ikke denne presiseringen har et motstykke i norsk rett. Det kan derfor stilles spørsmål om det er grunn til å unnta en tjenesteytelse fra avgiftsområdet etter norsk rett, med grunnlag i ytelsens rettslige grunnlag. Utgangspunktet i norsk rett er at alle tjenester er avgiftspliktige med mindre de er unntatt.<sup>55</sup> Den norske merverdiavgiftsloven unntar konkret flere tjenesteytelser som gjøres blant annet etter pålegg av lov.<sup>56</sup> Merverdiavgiftslovens systematikk taler etter dette for at det ikke er grunn til å unnta en tjeneste på bakgrunn av tjenestens rettslige grunnlag. Følgelig er nok også tjenesteytelser pålagt av det offentlige eller på dets vegne, eller etter pålegg av lov omfattet av det norske tjenestebegrepet, selv om dette ikke er uttrykkelig presisert i de norske reglene.

Sammenfatningsvis må man her kunne slutte at hovedinnholdet av tjenestebegrepet i EF-retten og i norsk rett langt på vei er sammenfallende. Resultatet av vurderingene om det foreligger en tjenesteytelse synes på tross av enkelte språklige ulikheter å bli det samme. Fremstillingen synes også å vise at EF-domstolens praksis kan være av

---

<sup>52</sup> Mval. § 2 (2) annet punktum

<sup>53</sup> Se sak C-215/94 *Jürgen Mohr mot Finanzamt Bad Segeberg*. Saml. 1996 s 959

<sup>54</sup> Sjette direktiv artikkel 6 nr. 1

<sup>55</sup> Mval. § 2 (2)

<sup>56</sup> Se for eksempel mval. § 5 b nr. 1. Dette kan for eksempel være en leges plikt til å yte helsehjelp

betydning for å fastslå innholdet av norsk rett, der avgrensningen av tjenestebegrepet etter norsk rett er problematisk.

### 3.3 Andre forutsetninger for avgiftsplikt for tjenester

Det er ikke tilstrekkelig for å konstatere merverdiavgiftsplikt for tjenester at det foreligger en tjenesteytelse. Grovt sagt må tjenesteytelsen også være ledd i en transaksjon mellom en tjenesteyter og en mottaker, for at avgiftsplikt skal utløses.<sup>57</sup> De mest sentrale forutsetningene for avgiftsplikt for tjenester (blant annet forutsatt at det foreligger en tjenesteytelse og et avgiftssubjekt) skal gjennomgås i dette avsnittet, med fokus på de områder der EF-retten og norsk rett ikke er sammenfallende.

#### 3.3.1 Omsetning og levering av tjeneste

I norsk rett er et grunnleggende kriterium for å utløse avgiftsplikt for tjenesteytelser at det foreligger ”omsetning”.<sup>58</sup> Omsetning er i litteraturen gjerne formulert som et krav om en transaksjon<sup>59</sup> og denne transaksjonen vil i praksis ofte fremstå som et ordinært salg, hvor ytelse og motytelse er sentrale elementer.<sup>60</sup> I merverdiavgiftsloven er det angitt at man med begrepet ”omsetning” i forhold til tjenester skal forstå ”ytelse av tjeneste mot vederlag”.<sup>61</sup> Vederlaget trenger ikke nødvendigvis å bestå i penger, men kan også være en økonomisk fordel som har en verdi.<sup>62</sup> Byttehandel vil følgelig kunne tilfredsstille kravet til vederlag.<sup>63</sup> I norsk rettspraksis er det oppstilt retningslinjer for hvordan omsetningsbegrepet skal forstås. For eksempel vil partenes omtale av en transaksjon, eller om transaksjonen følges av en ordinær handelsfaktura, være uten betydning for om transaksjonen er omsetning eller ikke. Det er transaksjonens reelle

---

<sup>57</sup> Jfr. mval. § 13, jfr §§ 2 (2) og 3 (2). Sjette direktiv artikkel 6 nr. 1

<sup>58</sup> Mval. §§ 1 og 13.

<sup>59</sup> Se Gjems-Onstad 2002 s. 26

<sup>60</sup> For øvrig vil innførsel, jfr mval. § 62, og uttak, jfr mval. § 10 også være egnet til å fremkalle avgiftsplikt.

<sup>61</sup> Mval. § 3 nr. 2. Også levering av varer mot vederlag, levering av varer fremstilt etter oppdrag eller levering av varer i forbindelse med ytelse av tjeneste vil være ”omsetning”, jfr. mval. § 3 nr. 1. Denne bestemmelsen knytter seg i første rekke til varer og vil av den grunn ikke behandles nærmere i denne fremstillingen.

<sup>62</sup> Se Gjems-Onstad m.fl 2002 s. 28 flg.

<sup>63</sup> Dette er også fastslått i mval. § 3 nr 3

innhold som er avgjørende for om den kan karakteriseres som omsetning.<sup>64</sup> Om en transaksjon isolert sett har andre formål enn å skape profitt er uten betydning, transaksjonen kan likevel være omsetning<sup>65</sup>. Omsetningsbegrepet er grundig drøftet i Rt. 1996 s. 51.<sup>66</sup>

Denne dommen vil berøres også senere i fremstillingen. Av denne grunn skal faktum i saken kort omtales her. Intersport Norge AS (INAS) var et grossistforetak som drev omsetning av varer til medlemsbutikkene i sportskjeden Intersport. På grunn av INAS' behov for å kunne reise kreditt på sine utestående fordringer til medlemsbutikkene, opprettet man et heleiet datterselskap, Intersport Factor AS (IFAS). IFAS ble registrert i avgiftsmanntallet og hadde som hovedoppgave å fakturere medlemsbutikkene for deres kjøp fra INAS. I 1990 gikk både INAS og IFAS konkurs. Ved konkursbehandlingen krevde IFAS refundert utgående merverdiavgift som var beregnet og betalt til skattemyndighetene ved salg til medlemsbutikker, men som senere var tapt på grunn av tap på fordringer. Fylkesskattekontoret hevdet at IFAS ikke drev vareomsetning, men kjøp av fordringer og at selskapet følgelig var uriktig oppført i avgiftsmanntallet. På grunn av den uriktige oppføringen mente Fylkesskattekontoret at IFAS heller ikke var fradragsberettiget for merverdiavgiften som var beregnet på de tapte kundefordringene. Hovedspørsmålet som domstolen måtte besvare var følgelig om IFAS drev omsetning av varer.

Etter domstolens mening måtte spørsmålet om det forelå omsetning bedømmes ut fra privatrettens alminnelige regler om hva som er salg. Domstolen foretok en konkret helhetsvurdering av forholdet mellom INAS, IFAS og medlemsbutikkene, blant annet basert på en vurdering av transaksjonene mellom partene. Momentene som her ble vektlagt var blant annet at medlemsbutikkene bestilte varene hos INAS, at reklamasjoner skulle håndteres av INAS, at det ikke ble beregnet handelsavanse på IFAS' hånd og at IFAS ikke eide egne lokaler og driftsmidler. Høyesterett konkluderte med at det i denne saken ikke forelå omsetning. Dommen viser at en grundig analyse av de aktuelle, faktiske omstendighetene i et kontraktsforhold er sentrale ved vurderingen av om det foreligger omsetning.

---

<sup>64</sup> Rt. 1996 s. 51

<sup>65</sup> Rt. 1996 s. 51

<sup>66</sup> Saken dreier seg i utgangspunktet om spørsmålet om omsetning av varer. Det finnes imidlertid ikke holdepunkter for å hevde at synspunktene knyttet til omsetningsbegrepet av denne grunn ikke skulle være av interesse for spørsmålet om omsetning av tjenester.

I EF-retten benyttes ikke begrepet ”omsetning”, men avgiftsplikten for tjenesteytelser knytter seg til en vurdering av om det foreligger levering av tjeneste.<sup>67</sup> Denne leveringen må foretas mot vederlag.<sup>68</sup> I norsk rett er vurderingen av vederlaget en del av vurderingen om det foreligger omsetning. En gjennomgang av praksis fra EF-domstolen<sup>69</sup> synes å tyde på at det er kravet til vederlaget som reiser de største problemene. Spørsmålet blir da om kravet til ”omsetning” etter norsk rett og kravet til ”vederlaget” etter EF-retten i realiteten bygger på den samme vurderingen. Av denne grunn skal kravet til vederlaget berøres nærmere her.

### 3.3.2 Spørsmålet om vederlaget og kravet til direkte sammenheng

Det er i utgangspunktet klart at det vederlag som kreves etter sjette direktiv artikkel 2 nr. 1 ikke nødvendigvis må bestå i kontanter, men kan også være i form av sjekker, fysiske ytelser, varer og lignende. Dette synes å tilsvare rettstilstanden i norsk rett.<sup>70</sup> Vesentlig i denne sammenheng er imidlertid at motytelsen må kunne omgjøres til penger.<sup>71</sup> EF-domstolen har videre fastslått at også betaling med rabattkuponger som utstedes i forbindelse med kjøp, er tilstrekkelig for å oppfylle kravet til vederlag i sjette direktivs forstand.<sup>72</sup>

Som et utgangspunkt synes det altså å eksistere forholdsvis vide grenser for hva som kan regnes som vederlag etter sjette direktiv artikkel 2 nr. 1. Rettspraksis rundt spørsmålet om avgiftsplikt for tjenester etter sjette direktiv viser imidlertid at vurderingen ofte vil knytte seg til spørsmålet om vederlaget i realiteten fungerer som motytelse for tjenesteytelsen. Dette spørsmålet kan med fordel sees i sammenheng med sjette direktiv artikkel 11 (1) litra a, hvorefter beskatningsgrunnlaget for merverdiavgiften er den samlede motverdi som tjenesteyteren mottar eller vil motta av kjøperen. For at beskatningsgrunnlaget skal kunne avgjøres, må det altså være mulig å identifisere det mottatte vederlaget for tjenesten, samt størrelsen på dette.

---

<sup>67</sup> Jfr. sjette direktiv artikkel 2 nr. 1

<sup>68</sup> Jfr. sjette direktiv artikkel 2 nr. 1

<sup>69</sup> Se fremstillingens punkt 3.3.2

<sup>70</sup> Se fremstillingens punkt 3.3.1

<sup>71</sup> Se for eksempel Sak 154/80 *Coöperatieve Aarappelenbewaarpiaat* mot *Statssekretæren, Finansministeriet*. Saml. 1981 s 445

<sup>72</sup> Se Sak C-48/97 *Kuwait Petroleum* mot *Commissioners of Customs & Exise*. Saml. 1999 I-2323

EF-domstolen har ved flere anledninger presisert hvordan spørsmålet om det foreligger et vederlag skal vurderes.<sup>73</sup> Det avgjørende etter denne praksis er om det består en direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget.

Uttrykket ”direkte sammenheng” er i svensk juridisk litteratur forklart som et krav om at vederlaget må være ”direkt kopplat till den aktuella prestationen<sup>74</sup>”. I fransk rett brukes begrepet ”lien direct”<sup>75</sup>. (Direkte oversatt betyr dette ”direkte linje” eller ”direkte bånd”). I dansk rett snakker man om ”direkte sammenheng”<sup>76</sup>, mens den engelske varianten er ”direct link”<sup>77</sup>. I denne fremstillingen benyttes som tidligere nevnt dansk språk som grunnlag for vurdering av EF-retten. I denne forbindelse synes det da å være forsvarlig å bruke begrepet ”direkte sammenheng” som utgangspunkt for den norske oversettelsen. Det kan imidlertid ikke utelukkes at også begrepene ”direkte tilknytning” eller ”direkte forbindelse” vil være anvendelige.

Uttrykket ”direkte sammenheng” ble introdusert av EF-domstolen allerede i 1981 i saken ”Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA”.<sup>78</sup> Saken gjaldt et andelslag som drev kjølelagring av poteter for sine medlemmer. Medlemmene eide andeler i laget, hvor én andel ga rett til lagring av 1000 kg poteter mot betaling av lageravgift. Lageravgiften ble beregnet av andelslaget og skulle betales av medlemmene ved regnskapsårets utløp. Denne avgiften var merverdiavgiftsbelagt etter nederlandsk rett. For sesongen 1975 - 1976 ble andelshaverne imidlertid ikke pålagt å betale lageravgift for potetlagringen. Andelslaget mente da at de hadde prestert sine ytelser uten vederlag og innrapporterte til skattemyndighetene at de ikke var skyldig merverdiavgift for den omtalte perioden. De nederlandske skattemyndighetene mente imidlertid at andelslaget i

---

<sup>73</sup> Se for eksempel Sak 89/81 *Staatssecretaris van Financiën mot Hong Kong Trade Development Council*. Saml. 1982 s 1277 hvor ble fastslått at gratisytelser etter deres natur adskiller seg fra avgiftspliktige transaksjoner, som innenfor merverdiavgiftssystemet forutsetter at det er fastsatt en pris eller en motverdi. Se også sak 102/86 *Apple and Pear Development Council*. Saml. 1988 s. 1443 premiss 12, sak C-258/95 *Filibeck*. Saml. 1997 s I-5577 premiss 12 og sak C-359/97 *Kommisjonen mot Storbritannia*. Saml. 2000 s I-6355 premiss 44

<sup>74</sup> Ståhl 2000 s. 179

<sup>75</sup> Cozian 2002-2003 s. 377

<sup>76</sup> Loftager Jørgensen 1996 s. 78

<sup>77</sup> Se for eksempel den engelske oversettelsen av sak C-359/97. *Kommisjonen mot Storbritannia*...

<sup>78</sup> Sak 154/80 *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaat mot Statssekretæren, Finansministeriet*. Saml. 1981 s 445

realiteten hadde mottatt en motytelse for opplagringen selv om medlemmene ikke hadde innbetalt lageravgift. Dette ble hevdet på grunnlag av at verdien av andelsbevisene, som følge av den unnlatte oppkrevingen av lageravgift, hadde falt. EF-domstolen løste spørsmålet ved å oppstille et krav til direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget. Domstolen vurderte forholdet slik at det i denne saken ikke forelå direkte sammenheng mellom potetlagringen og fallet i verdien på andelsbevisene, og at andelslaget av denne grunn ikke kunne pålegges å betale merverdiavgift av fallet i andelenes verdi. Avgjørelsen viser at kravet til direkte sammenheng er egnet til å snevre inn et i utgangspunktet vidt formulert avgiftsområde.

Da denne saken ble avgjort av EF-domstolen, hadde sjette direktiv ennå ikke trådt i kraft og saken ble vurdert i forhold til sjette direktivs forløper, det såkalte annet avgiftsdirektiv<sup>79</sup>. Det finnes noen forskjeller mellom annet og sjette direktiv med henblikk på avgiftsplikt for tjenester, men for de her aktuelle bestemmelsene er ulikhetene først og fremst av terminologisk art. Ulikhetene har i denne sammenheng mindre betydning, da formålet med å trekke inn ovenfor nevnte sak var å vise hvordan kravet om direkte sammenheng ble introdusert.

EF-domstolen fulgte opp kravet om direkte sammenheng også etter innføringen av sjette direktiv. Dette følger blant annet av ”Apple and Pear-saken”.<sup>80</sup> Saken gjaldt en britisk, offentlig organisasjon som promoterte britisk frukt, basert på avgiftsinnbetalinger fra britiske produsenter av epler og pærer. Organisasjonen hadde ikke til formål å drive virksomheten med overskudd. Størrelsen på innbetalingene fra produsentene var like og innbetalingene fungerte i realiteten som en årlig avgift. Avgiften var obligatorisk for produsentene etter engelsk lov. Organisasjonen hevdet at de hadde avgiftsplikt for innbetalingene fra produsentene, da de mente disse ytelsene var avgiftspliktige tjenester. (Bakgrunnen for at de hevdet seg avgiftspliktige var at de ønsket fradragsrett for inngående merverdiavgift, samt at dette også ville gi produsentene fradragsrett for merverdiavgiften tilknyttet de årlige innbetalingene.) De britiske skattemyndighetene motsatte seg dette. Spørsmålet for EF-domstolen var om innbetalingene fra produsentene til organisasjonene var omfattet av sjette direktiv artikkel 2 nr. 1, og da særlig om kravet til vederlaget var oppfylt. Domstolen løste spørsmålet ved å oppstille

---

<sup>79</sup> Rådsdirektiv 67/228 av 11. april 1967

<sup>80</sup> Se sak 102/86 *Apple and Pear Development Council mot Commissioners of Custom and Excise*. Saml. 1988 s 1443



forutsetningen om direkte sammenheng mellom tjenesteytelsen og tjenesteyterens mottatte vederlag. Spørsmålet var da om det forelå direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten (markedsføring av epler og pærer) og det mottatte vederlaget (produsentenes innbetalinger). Domstolen vurderte særlig i hvilken grad det var sammenheng mellom det nivå av fordeler som den enkelte fruktprodusent mottok og den innbetalte avgiften. Det fremgår av faktum at avgiften måtte betales uansett om den enkelte produsent i det hele tatt fikk noen fordeler, og domstolen nevner også som moment i denne vurderingen at det ikke var tale om noen kontrakt. Konklusjonen i saken ble at det ikke fantes direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten og vederlaget. Følgen av dette var at man ikke kunne betrakte vederlagskravet som oppfylt og organisasjonen var følgelig ikke avgiftspliktig.

En analyse av Apple & Pear-saken viser at to forutsetninger må være oppfylt for at kravet til direkte sammenheng skal betraktes oppfylt<sup>81</sup>. For det første må både tjenesteytelsen og motytelsen være individualiserbare. For det andre må det være en viss forholdsmessighet mellom nivået på den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget. Disse forutsetningene skal berøres nærmere her, og først skal spørsmålet om individualisering av tjenesteytelsen og motytelsen behandles.

### 3.3.2.1 Kravet om individualiserbare ytelser

I Apple & Pear-saken ble det fastslått at det ikke var mulig å identifisere tjenesteytelsen fra organisasjonen til organisasjonens enkelte medlemmer, ettersom det var usikkert om, og eventuelt i hvilken grad, hver enkelt produsent profitterte av organisasjonens arbeid. Dette forholdet bidro til konklusjonen om at kravet til direkte sammenheng i denne saken ikke var oppfylt. I den såkalte Tolsma-saken<sup>82</sup> var spørsmålet om gatemusikanten Tolsma var merverdiavgiftspliktig for de beløp han mottok fra forbipasserende. Avgiftsmyndighetene hevdet at det forelå direkte sammenheng mellom tjenesteytelsen og de mottatte beløp og at Tolsma derfor måtte anses for å levere avgiftspliktige tjenesteytelser i sjetten direktivs forstand. EF-domstolen ble forelagt problemstillingen og la blant annet vekt på at de forbipasserende ikke betalte en fast sum for musikken og at de selv bestemte hvor mye de ønsket å gi, eventuelt om de

---

<sup>81</sup> Cozian 2002-2003 s. 377

<sup>82</sup> Sak C-16/93 *Tolsma mot Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*. Saml. 1994 I-743

ønsket å gi noe i det hele tatt. I denne saken ble kravet til individualisering ikke ansett som oppfylt ettersom motytelsen ikke var individualiserbar.<sup>83</sup>

I Julius Filibeck-saken<sup>84</sup> hevdet tyske avgiftsmyndigheter at entreprenørfirmaet Julius Filibeck var avgiftspliktig for befordringen av ansatte til arbeidsplassen. Firmaet tilbød sine ansatte transport til og fra arbeidsplassen når det var tale om en viss minsteavstand mellom hjemstedet og arbeidsplassen. Arbeidernes arbeidssted kunne variere, da de arbeidet på ulike byggeplasser. Arbeidstakerne kunne selv velge om de ønsket å benytte transporten, og transporten medførte ikke ekstra utgifter for de ansatte. Domstolen kom til at transportytelsen i denne saken ikke var avgiftspliktig tjenesteytelse, blant annet fordi arbeidstakernes lønn ikke ble berørt av om transporten ble benyttet eller ikke. Av denne grunn kunne ikke arbeidstelsene betraktes som individualiserbare motytelser til transporttjenesten, og heller ikke her var kravet til direkte sammenheng mellom tjenesteytelsen og det mottatte vederlaget oppfylt.

### 3.3.2.2 Forholdsmessighetskravet

Som nevnt ovenfor er det også en forutsetning for direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget at det er en viss forholdsmessighet mellom nivået på den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget. I Apple and Pear-saken<sup>85</sup> fremholdt EF-domstolen som et sentralt moment at ytelsene som ble mottatt av organisasjonens medlemmer, var vanskelige å måle. Noen medlemmer fikk store fordeler, mens andre overhodet ikke fikk noen fordeler. Dette medførte at innbetalingene fra medlemmene i svært mange tilfelle ikke ville stå i forhold til de mottatte ytelsene fra organisasjonen.

Også i Tolsma-saken var spørsmålet om forholdsmessighet mellom den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget av betydning for vurderingen av om det forelå direkte sammenheng.<sup>86</sup> EF-domstolen presiserte at en tjenesteytelse bare kunne beskattes

---

<sup>83</sup> Det skal her nevnes at man for dette tilfellet antakelig ville nådd det samme resultatet etter norsk rett, men etter avgiftsunntaket i mval. § 5 b (1) nr. 5 første punktum om ikke-avgiftspliktige konserter.

<sup>84</sup> Sak C-285/95 *Julius Filibeck Söhne GmbH & Co. KG* mot *Finanzamt Neustadt*. Saml. 1997 s I-5577

<sup>85</sup> Sak 102/86 *Apple and Pear Development Council* mot *Commissioners of Custom and Excise*. Saml. 1988 s 1443

<sup>86</sup> Sak C-16/93 *Tolsma* mot *Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*. Saml. 1994 I-743

dersom det mellom tjenesteyteren og mottakeren består et rettsforhold som ”vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren”. I denne saken var det vanskelig å måle verdien av musikkytelsen. De beløp Tolsma mottok av de forbipasserende var også av tilfeldig og av svært ulik størrelse, og stod neppe i forhold til musikkprestasjonene. Dette aspektet var en av årsakene til at kravet til direkte sammenheng mellom den utførte tjenesten og det mottatte vederlaget ikke kunne betraktes som oppfylt.

### 3.3.2.3 Kravet om ”direkte sammenheng” i norsk rett

På bakgrunn av den foregående fremstilling, kan det stilles spørsmål om den domstolsskapte praksisen vedrørende kravet til vederlaget har betydning for tolkningen av de norske reglene om merverdiavgift på tjenester.

Som et utgangspunkt kan det stilles spørsmål om et slikt krav i det hele tatt er aktuelt i norsk rett, ettersom kravet om en direkte sammenheng kan være egnet til å innskrenke et i utgangspunktet vidt avgiftsområde. En innskrenkning av avgiftsområdet er i strid med intensjonen bak den norske Merverdiavgiftsreformen av 2001, der et av hovedformålene var å innføre generell avgiftsplikt for tjenester.<sup>87</sup> Dette faktum taler for at det bør stilles høye krav for at praksis fra EF-domstolen skal få betydning her. Det skal også nevnes at kravet til direkte sammenheng ikke synes å være nevnt i forarbeidene til den norske Merverdiavgiftsreformen i 2001. Dette kan være bevisst fra lovgivers side og på denne bakgrunn bør det utvises forsiktighet med tanke på å innfortolke et krav til direkte sammenheng i de norske reglene om merverdiavgift på tjenester. Imidlertid er det ingen tvil om at lovgiver ønsket en tilnærming til systemet i EU da det ble innført merverdiavgift på tjenester i Norge.<sup>88</sup> Dette taler at det heller ikke vil være direkte feil å oppstille et krav til direkte sammenheng i norsk rett, dersom det ved spørsmål om det foreligger en avgiftspliktig tjeneste oppstår usikre tilfelle vedrørende da særlig vederlaget. I tillegg synes EF-domstolens praksis etter fremstillingen her å være forholdsvis konsekvent med henblikk på å oppstille kravet til direkte sammenheng, samt med henblikk på hvordan kravet skal vurderes. At EF-

---

<sup>87</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

<sup>88</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

domstolens praksis er konsekvent taler også for at den kan få betydning ved tilsvarende problemstillinger i norsk rett.

I forlengelsen av dette kan det stilles spørsmål om vurderingen av avgiftsplikten for tjenester i realiteten er den samme i norsk rett og i EF-retten. I begge rettssystemer kan det synes som om vurderingen i stor grad er knyttet til spørsmålet om det foreligger et kontraktsforhold. Drøftelsen ovenfor viser blant annet at vurderingen av direkte sammenheng forutsetter forholdsmessighet mellom tjenesteytelsen og motytelsen. Denne vurderingen minner om vurderingen som foretas når det gjelder spørsmålet om det foreligger ”omsetning” etter norsk rett. Dommen i Rt. 1996 s. 51 er særlig egnet til å belyse dette.<sup>89</sup> Ett av momentene i denne saken var om det i virkeligheten hadde funnet sted en transaksjon mellom partene. I denne forbindelse ble partenes (INAS og IFAS) ytelser nøye analysert. IFAS ytelser ble funnet å bestå i blant annet fakturering av medlemsbutikkens varekjøp fra INAS. Det ble imidlertid ikke beregnet handelsavanse på IFAS hånd, og det var blant annet på denne bakgrunn at domstolen fant at det ikke forelå omsetning. Domstolens vurderinger på dette punkt synes å ha sterke likhetstrekk med vurderingen av direkte sammenheng i EF-retten, og da særlig med henblikk på kravet om forholdsmessighet mellom ytelse og motytelse.

Læren om kravet til direkte sammenheng har blitt kritisert i europeisk juridisk litteratur.<sup>90</sup> Kritikken gjelder særlig det forhold at kravet til direkte sammenheng er egnet til å innskrenke avgiftsområdet for tjenester. Kritikken skal ikke følges nærmere her, men er nevnt fordi dette muligens kan være et hensyn som bør tas i betraktning ved vurderingen av denne praksisens betydning for norsk rett.

### 3.4 Unntak fra hovedregelen om merverdiavgift på tjenester

Det finnes flere grupper unntak fra hovedregelen om avgiftsplikt på tjenester. Et unntak betyr i denne sammenheng at en tjeneste i utgangspunktet betraktes som tjenesteytelse etter merverdiavgiftslovgivningen, men at den er utenfor avgiftsområdet og at den av denne grunn ikke skal avgiftsbelegges.<sup>91</sup> Unntaksregler finnes både i norsk rett gjennom

---

<sup>89</sup> Fremstillingens punkt 3.3.1.

<sup>90</sup> Se for eksempel Cozian 2002 s 379.

<sup>91</sup> Den avgiftsunntatte virksomheten har da heller ikke fradragsrett for inngående merverdiavgift.

merverdiavgiftsloven og i EF-retten gjennom sjette direktiv<sup>92</sup> og er viktige redskaper for å avgrense det generelle utgangspunktet om avgiftsplikt for tjenester.

Mange av unntaksgruppene synes å dekke de samme områdene i begge rettssystemer. Dette gjelder for eksempel avgiftsunntakene for helsetjenester<sup>93</sup> og undervisningstjenester.<sup>94</sup> Bakgrunnen for disse typene unntak er at dette er tjenestetilbud som i mange tilfelle dekker nødvendige og menneskelige behov, samtidig som de er gjerne subsidiert av det offentlige. Ved at slike tjenester avgiftsbelegges vil det kunne oppstå en situasjon der det foretas en unødvendig omfordeling av avgifter og subsidier mellom stat og forbruker.

Til tross for at hovedlinjene i reglene om avgiftsunntatte tjenester på de fleste områder synes å være sammenfallende i norsk rett og i EF-retten, skal noen spesielle forhold behandles nærmere. Hovedformålet er å undersøke om foreligger ulikheter mellom norsk rett og EF-retten med tanke på hvilke tjenester som er unntatt avgiftsplikt.

I EF-retten finnes det både tvingende og valgfrie unntak for avgiftsplikt på tjenester, se sjette direktivs avsnitt X og særlig artikkel 13. Dette innebærer at medlemsstatene i enkelte tilfeller kan velge om de vil gjennomføre et unntak, mens de i andre tilfeller har en plikt til å avgiftsunnta en tjenesteytelse. De valgfrie unntakene forutsetter normalt at visse vilkår er oppfylt.<sup>95</sup> Ved usikkerhet om tolkningen av disse unntaksbestemmelsene, fremgår det av praksis fra EF-domstolen at bestemmelsene i artikkel 13 skal underlegges en snever fortolkning.<sup>96</sup> Dette kan være nyttig å ha for øyet i den følgende drøftelsen.

---

<sup>92</sup> I merverdiavgiftsloven er unntakene fra avgiftsplikt ikke unntatt reglene for saksbehandling og klage, jfr §§ 5, 5a og 5b hvor det fremgår av kapitteloverskriften at reglene ikke er unntatt bestemmelsene i mval. Kapittel XI, XII, XIX og XX. Dette skal imidlertid ikke berøres nærmere her.

<sup>93</sup> Mval. § 5b nr. 1 og sjette direktiv artikkel 13 A nr. 1 litra c,

<sup>94</sup> Mval. § 5b nr. 3 og sjette direktiv artikkel 13 A nr. 1 litra i og j

<sup>95</sup> Se for eksempel sjette direktiv artikkel 13 A nr. 2 litra a hvor det fremgår at allmennnyttig virksomhet drevet av andre enn det offentlige kan unntas merverdiavgift dersom blant annet tjenesteyteren driver uten mål om kommersiell gevinst og unntaket ikke er egnet til å fremkalle konkurransevridning til skade for foretak som er avgiftspliktige.

<sup>96</sup> I sag C-287/00 *Kommisjonen mot Tyskland*. Saml. (20. juni 2002)

### 3.4.1 Finansielle tjenester

Finansielle tjenester er unntatt merverdiavgiftsplikt i både EF-retten<sup>97</sup> og i norsk rett.<sup>98</sup> Unntaket for finansielle tjenester har først og fremst sin bakgrunn i at avgiftsbelegging av denne typen tjenester er egnet til å skape vesentlige konkurranseulempes for finansinstitusjoner etablert i Europa, overfor institusjoner etablert i land der merverdiavgift ikke benyttes. Dette vil nok i praksis særlig gjelde overfor amerikanske finansinstitusjoner. Unntaket for finansielle tjenester har imidlertid også sin bakgrunn i tekniske forhold, da det for denne typen av tjenester har vist seg å være svært komplisert å identifisere hvor merverdien egentlig skal oppstå.<sup>99</sup> Sektoren omsetter generelt for store beløp og avgiftsunntaket er av denne grunn svært godt egnet til å skape vesentlige forstyrrelser i merverdiavgiftssystemet. Et annet problem kan være at de institusjoner som yter finansielle tjenester ikke får fradrag for den inngående merverdiavgiften tilknyttet de finansielle tjenestene som ytes. Videre er det slik at mange av de institusjonene som driver avgiftsunntatte finansielle tjenester samtidig også driver avgiftspliktig omsetning av tjenesteytelser. Dette kan skape store administrative byrder fordi institusjonene må holde oversikt over utgiftsposter knyttet til både den avgiftspliktige - og den avgiftsunntatte omsetningen, for å beregne den fradragsberettigede inngående merverdiavgiften.

Finansielle tjenester et begrep som i utgangspunktet omfatter et bredt spekter av tjenester innen bank og finans. Begrepet omfatter for eksempel finansieringstjenester som bankers kredittvirksomhet, finansiell leasing, factoring, betalingsformidling. Videre omfattes forsikringstjenester, herunder skade-, livs- og kredittforsikring, og omsetning av valuta og finansielle instrumenter. For en mer utdypende behandling av begrepet finansielle tjenester vises det til Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.5.1.

Ved Merverdiavgiftsreformen av 2001 ble det vektlagt at praksis på området for finansielle tjenester skulle legges nært opptil den praksis som utøves i EU, og da særlig

---

<sup>97</sup> Sjette direktiv artikkel 13 B litra a og d

<sup>98</sup> Mval. § 5 b (1) nr. 4

<sup>99</sup> Muligheten for å avgiftsbelegge finansielle tjenester blir stadig diskutert i den internasjonale juridiske teori. Se for eksempel artikkel av Harry Huizinga, "A European VAT on financial services" i tidsskriftet *Economic Policy*, 2002 hefte 35, side 498 for mer informasjon om dette.

den praksis som utøves i Sverige og Danmark<sup>100</sup>. I norsk rett omfatter unntaket for finansielle tjenester blant annet forsikringstjenester, finansieringstjenester (ikke finansiell leasing), utførelse av betalingsoppdrag, gyldige betalingsmidler og meglingstjenester ved slik omsetning, finansielle instrumenter o.l. og meglingstjenester ved slik omsetning og forvaltning av verdipapirfond, jfr. mval. § 5 b (1) nr. 4 litra a til f. Oppregningen kan neppe anses for å være uttømmende, jfr. lovens uttrykk ”herunder”. Utformingen av unntaksbestemmelsen for finansielle tjenester viser at unntaket kun knytter seg til arten av tjenesten, ikke til det konkrete avgiftssubjekt eller mottakeren av tjenesten. Dermed vil enhver tjenesteyter som driver finansielle tjenester som nevnt i mval. § 5 b (1) nr. 4 i utgangspunktet være omfattet av unntaket, uansett om for eksempel hovedvirksomheten er annen avgiftspliktig virksomhet. En konsekvens av at spørsmålet om en tjenesteytelse omfattes av avgiftsunntaket for finansielle tjenester skal knyttes til arten av tjenesten, er at underleverandørers avgiftsplikt for tjenesteytelser som leveres til avgiftsunntatte leverandører av finansielle tjenester, i utgangspunktet må baseres på en vurdering av hvorvidt underleverandørens tjeneste i seg selv er en finansiell tjeneste.

I EF-retten er det vanlig å dele de avgiftsunntatte finansielle tjenestene inn i seks hovedgrupper: utlån, sikkerhet og garantier, innlån og betalinger, penger som betalingsmiddel, omsetningspapirer og forvaltning av investeringer.<sup>101</sup> I hovedsak synes unntaket for finansielle tjenester å dekke de samme områdene i norsk rett som i EF-retten.

Noen interessante problemstillinger knytter seg til avgiftspliktige tjenester som isolert sett er avgiftspliktige, men som utgjør en del av en avgiftsunntatt finansiell tjeneste. Skal da også denne tjenesten unntas for merverdiavgift etter norsk rett og/eller etter EF-retten? Finnes det i så fall avvikende forutsetninger for at slike tjenester skal anses som tilknyttet til den finansielle hovedtjenesten i norsk rett og innenfor EF-retten?

For norsk retts vedkommende har Finansdepartementet tatt som utgangspunkt at tjenesteytelser som sedvanlig ytes som ledd i en finansiell tjeneste, avgiftsmessig skal

---

<sup>100</sup> Se for eksempel Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 7.2.5 og kap. 4

<sup>101</sup> Se Loftager Jørgensen 1996 s. 224

behandles på samme måte som den finansielle tjenesten, dersom det etter en konkret vurdering er klart at det ikke foreligger to selvstendige tjenester.<sup>102</sup> Dette utgangspunktet er forankret i forutsetningene om at den i utgangspunktet avgiftspliktige tjenesten er ”direkte knyttet til den finansielle hovedtjenesten”, samt at den er ”mindre vesentlig” enn hovedtjenesten.<sup>103</sup>

Kjernen i Finansdepartementets tolkning synes å etter dette å være at tilleggstjenesten må være en del av hovedytelsen, den må være direkte knyttet til den finansielle hovedytelsen og den må være mindre vesentlig enn denne. At ytelsen må være mindre vesentlig enn hovedytelsen, og at tilleggsyttelsen er del av hovedytelsen er nok de kriterier som normalt vil være enklast å vurdere. Dersom tilleggsyttelsen på noen måte utgjør en mindre bestanddel i hovedytelsen vil dette være egnet til å fylle begge forutsetninger.

Mer problematisk kan vurderingen av om tilleggsyttelsen er ”direkte knyttet til” hovedytelsen. Hva skal til for at en tilleggsyttelse skal anses direkte knyttet til en hovedytelse? Et utgangspunkt kan være å vurdere konkret hvorvidt det foreligger to selvstendige tjenester eller om tilleggstjenesten er av en slik karakter at den må anses som en del av den avgiftsunntatte hovedytelsen. Denne vurderingen gir ikke tydelig svar der grensedragningen kan være vanskelig, men Finansdepartementets tolkning<sup>104</sup> synes å gi føringer for at det ved usikkerhet skal innrømmes avgiftsunntak. Denne forståelsen av Finansdepartementets tolkning har sin bakgrunn i at departementet innledningsvis hevder at tjenester som sedvanlig ytes som ledd i en finansiell tjeneste avgiftsmessig må behandles på den samme måten som den finansielle tjenesten. Denne innledende oppsummeringen av Finansdepartementets syn kan tolkes slik at departementet ikke ønsker strenge rammer for å innrømme avgiftsunntak for disse tilfellene.

EF-domstolen har også berørt spørsmålet om en isolert sett avgiftspliktig levering av tjenesteytelse til avgiftsunntatt tjenesteleverandør av finansielle tjenester også kan

---

<sup>102</sup> Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 .Se også Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

<sup>103</sup> Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 4

<sup>104</sup> Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 4



omfattes av avgiftsunntaket. Et eksempel er den såkalte SDC-saken.<sup>105</sup> Her var spørsmålet om en datasentral som leverte ytelser tilknyttet betalingstransaksjoner og handel med verdipapirer til sine medlemmer (banker), var avgiftspliktig for denne virksomheten. Bankene var omfattet av avgiftsunntaket for finansielle tjenester for sin virksomhet.<sup>106</sup> Kort oppsummert kan domstolens konklusjon anses for å bygge på noen forutsetninger som måtte konstateres oppfylt for at datasentralens virksomhet skulle være unntatt merverdiavgift, i likhet med bankene. Betingelsene som ble oppstilt var som følger: underleverandørens ytelse måtte være særskilt, spesifikk og vesentlig for den avgiftsunntatte finansielle hovedytelsen, dersom også datasentralens ytelse skulle omfattes av avgiftsunntaket.<sup>107</sup> Domstolen konkluderte i den her omtalte saken med at betingelsene i denne saken ikke var oppfylt.

Den her omtalte saken kan vurderes dit hen at det ikke er tilstrekkelig for å konstatere avgiftsunntak at tilleggstjenesten er direkte knyttet til hovedtjenesten, eller at den er en del av denne og mindre vesentlig enn hovedytelsen, slik vurderingstemaet synes å være i norsk rett etter Finansdepartementets tolkningsuttalelse. Tilleggsytelsen må også være særskilt, spesifikk og vesentlig for den avgiftsunntatte finansielle hovedytelsen. I norsk rett må det muligens etter dette foretas en innstramming, i forhold til de her tidligere oppregnede vurderingsmomentene, dersom spørsmålet aktualiseres i norsk rett. Dette synspunktet har støtte i det faktum at Finansdepartementet anser EF-domstolens praksis som relevant for spørsmål om merverdiavgift på finansielle tjenester.<sup>108</sup>

Argumentene her kan belyses ved et eksempel. Sett at en låneinstitusjon får tilpasset et dataprogram for sin virksomhet. Det forutsettes at dette er en i utgangspunktet avgiftspliktig tjeneste. Etter norsk rett vil denne tjenesten kunne unntas avgift fordi den er del av hovedytelsen og den er mindre vesentlig enn hovedytelsen. Da den i tillegg utgjør en viktig bestanddel for at låneinstitusjonen skal yte sine tjenester må den vel også kunne karakteriseres som direkte knyttet til hovedytelsen, slik Finansdepartementet forutsetter. Imidlertid kan man stille spørsmålstegn ved om datatjenesten er oppfyller kravene til ”særskilt, spesifikk og vesentlig”, slik kriteriene er utformet etter SDC-dommen. Et dataprogram vil nok for eksempel kreve en rekke spesialfunksjoner for at dette programmet skal anses for å være ”særskilt”. Et

---

<sup>105</sup> Sak C-2/95 *Skatteministeriet i Danmark mot Sparebankenes datacentral*. Saml. 1997 s I-3017

<sup>106</sup> Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 punkt 4

<sup>107</sup> SDC-dommens avsnitt 66

<sup>108</sup> Dette følger som tidligere nevnt blant annet av Finansdepartementets tolkningsuttalelse av 15. juni 2001 og Ot.prp.nr. 2 (2000-2001)

skal imidlertid ikke spekuleres nærmere i mulige utfall etter norsk rett og etter EF-retten, men det understrekes at de avvikende betingelsene for at en i utgangspunktet avgiftspliktig tjeneste skal omfattes av avgiftsunntaket for finansielle tjenester er egnet til å skape ulike resultater med henblikk på avgiftsplikt for ellers like tilfelle.

Den ovenfor drøftede problemstilling bør sees i sammenheng med den rettskildemessige vekten av Finansdepartementets tolkingsuttalelse. Uten faste holdepunkter om hvordan de her omtalte problemstillinger vil løses i norsk rettspraksis, har nok dette etterarbeidet vesentlig vekt. I forhold til kriteriene som ble oppstilt av EF-domstolen i forbindelse med SDC-saken, er det likevel mulig at Finansdepartementets tolkingsuttalelse må nyanseres i forhold til praksis fra EF-domstolen. Dette synspunktet bygger særlig på at Finansdepartementet selv har vektlagt at reglene om finansielle tjenester er ment å tilnærmes EF-retten.

### 3.4.2 Persontransport

Det finnes enkelte tjenester som er unntatt avgiftsplikt etter norsk rett, men som i utgangspunktet er avgiftspliktig etter sjette direktiv. Dette gjelder for eksempel personbefordring. I norsk rett skal det ikke beregnes merverdiavgift av ”tjenester som gjelder personbefordring”, jfr. mval. § 5 b nr. 9. Fra Finanskomiteens side ble det ved arbeidet med Merverdiavgiftsreformen av 2001 presisert at det ved spørsmål om persontransport må dreie seg om transport for at avgiftsunntaket skal komme til anvendelse. Med transport forstås at en person bringes fra et sted til et annet.<sup>109</sup> Avgiftsunntaket medfører at store og viktige grupper er unntatt merverdiavgift. Dette gjelder for eksempel all kollektivtrafikk, luftsfartsbefordring av personer, taxi m.v. Opplevelsesturer vil imidlertid normalt falle utenfor unntaket for personbefordring, da det her ikke er transportelementet som står i fokus, men en opplevelse. En opplevelsestur kan for eksempel være rafting.<sup>110</sup>

---

<sup>109</sup> Se Innst. O nr. 24 (2000-2001) s 14.

<sup>110</sup> Grensespørsmålene vedrørende hva som skal betraktes som opplevelsestur og hva som er transport skal ikke berøres nærmere her, da denne grensedragningen synes å være av mindre betydning for sammenligningen med EF-retten.

En av hovedgrunnene til at personbefordring etter norsk rett er unntatt merverdiavgift er at man fryktet at økte priser på kollektivreiser kunne føre til økt bruk av privatbil.<sup>111</sup> Økt privatbilisme kan igjen medføre uheldige konsekvenser som miljøforurensning. Dessuten kan merverdiavgift på persontransport medføre at både flyselskapene og reisebyråene får redusert trafikk på grunn av økte priser.

Unntaket for persontransporttjenester var imidlertid omtvistet ved arbeidet med reformen vedrørende merverdiavgift på tjenester.<sup>112</sup> Både utvalget, regjeringen Bondevik og departementet gikk i utgangspunktet inn for merverdiavgift på tjenester tilknyttet personbefordring. Dette standpunktet bygget blant annet på at merverdiavgift på personbefordring kunne medføre systemtekniske fordeler, bedring av konkurranseforholdene overfor utenlandske transportører og større konkurransenøytralitet i regelverket. Dessuten ble det pekt på at et avgiftsunntak for personbefordring, ville medføre at transportselskapene ikke kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Dette medfører at det er transportørene som i realiteten belastes merverdiavgift som egentlig skal være en sisteledds avgift. Dette synspunktet må selvsagt sees i sammenheng med selskapers merverdiavgiftsbelagte utgifter. Det skal her presiseres at desto større det generelle avgiftsområdet blir, desto større vil også de merverdiavgiftsbelagte utgiftene bli. Videre ble det fremhevet at dersom man innfører merverdiavgift på hele persontransportområdet, vil alle som driver denne type transport være fradragsberettiget for inngående merverdiavgift og at man vil på denne måten fjerne eventuelle vridninger mellom de ulike transportformer innenfor transportsektoren. Dette er antakelig et viktig poeng som vil få større vekt dersom Norge skulle bli medlem av EU. I så tilfelle vil transportmarkedet utvides og det blir enda viktigere å unngå konkurransevridninger.<sup>113</sup> Dette synspunktet har også vært aktualisert i forbindelse med internasjonal luftfart, hvor særlig fradragsretten har stått sentralt. Det har vist seg at norske flyselskaper fyller drivstoff til flyene i utlandet, blant annet for å unngå merverdiavgift. Ved å fylle drivstoff i utlandet blir dette regnet for

---

<sup>111</sup> Se Innst. O nr. 24 (2000-2001)

<sup>112</sup> Dette følger blant annet av NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester, St. meld. Nr. 1 (1999-2000) Nasjonalbudsjettet 2000 og Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

<sup>113</sup> Se Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 6.2.2.5.2

avgiftsfri eksport. Ved at norske flyselskaper får fradragsrett vil ikke denne problemstillingen bli aktuell, da man her vil få fullt fradrag for alt drivstoff som fylles.

I sjette direktiv er persontransport i hovedregelen avgiftspliktig og det er i utgangspunktet kun gitt avgiftsfritak for befordring av syke eller tilskadekomne personer med kjøretøyer spesielt konstruert for dette formål, som foretas av behørig anerkjente organer, jfr. artikkel 13 A nr. 1 litra p. Medlemsstatene har imidlertid fått adgang til å velge om de ønsker å opprettholde unntak for avgiftsplikt vedrørende personbefordring i en overgangsfase.<sup>114</sup> Unntaket må forstås slik at kun de medlemsstater som hadde avgiftsunntak for persontransport ved sjette direktivs ikrafttredelse er omfattet.<sup>115</sup> I praksis har flere av medlemsstatene valgt å opprettholde et avgiftsunntak for personbefordring. I Danmark synes det for eksempel som om unntaket for personbefordring strekker seg omtrent like langt som det norske unntaket.<sup>116</sup>

Videre fremgår det i sjette direktiv artikkel 4 nr. 5 at offentlige organer normalt vil være avgiftspliktig for personbefordring.<sup>117</sup> Det faktum at offentlige organer eksplisitt er nevnt som avgiftssubjekt når disse driver persontransport, er et moment som taler for at persontransport normalt skal være en tjeneste innenfor det avgiftspliktige området. Det er vanskelig å spå hvordan fremtiden vil se ut med henblikk på merverdiavgift og persontransport, men de ovenfornevnte aspektene taler nok for at avgiftsområdet ikke vil snevres inn, men snarere utvides. I dette perspektivet kan det være interessant med noen betraktninger om hva konsekvensene kan bli dersom Norge på et eller annet tidspunkt innfører merverdiavgift på persontransport.

Beregninger viser at dersom norske bedrifter og offentlig virksomhet som driver avgiftsunntatt persontransport som i dag ikke er avgiftspliktig må innføre normal sats for merverdiavgift, vil dette føre til at prisen mot forbruker vil økes med ca. 15 % for å

---

<sup>114</sup> Sjette direktiv artikkel 28 nr. 3 litra b, jfr nr. 4, jfr. bilag F nr. 17

<sup>115</sup> Loftager Jørgensen 1996 s. 241.

<sup>116</sup> Jfr. den danske momsloven, lovbeK. Nr. 56 AF av 06.02.1994 § 13 stk. 1 nr. 15

<sup>117</sup> Bilag D til sjette direktiv.

oppretholde samme inntektsnivå som tidligere.<sup>118</sup> Imidlertid vil det her være store muligheter for å innføre merverdiavgift med redusert sats, eventuelt nullsats. Dette vil i sterk grad bidra til å dempe den kostnadmessige virkningen av eventuell innføring av merverdiavgift. Beregninger viser videre at dersom man innfører merverdiavgift på ca. 9 %, vil man normalt ikke måtte øke prisen mot forbruker, ettersom fradragsretten for inngående merverdiavgift vil kunne nøytralisere bedriftenes behov for å øke prisen. Bruk av reduserte satser kan være viktige virkemidler for blant annet å motvirke økte priser innen kollektivtrafikken. Løsninger med reduserte satser for merverdiavgift på transporttjenester finnes både i Sverige og i Finland.

Innføring av merverdiavgift på transporttjenester kan også føre til forenklede regnskapsrutiner. Dette skyldes at merverdiavgiften er en kompliserende faktor for også de avgiftsunntatte næringene. Ved gjennomgående innføring av avgift vil da den praktiske gjennomføringen av regnskapet kunne utføres mer oversiktlig. I enkelte tilfelle vil imidlertid innføring av merverdiavgift på persontransport føre til at prisen økes. Dette kan gjelde for eksempel drosjetrafikk. En konsekvens av dette kan naturligvis være økt privatbilisme, noe som kan ha uheldige miljømessige konsekvenser. Også her vil imidlertid mye av økningen kunne avverges ved fradrag for inngående merverdiavgift. En av drosjenes vesentligste utgifter vil nettopp være drivstoff.

Sammenfatningsvis må det her i første rekke påpekes at det norske unntaket for merverdiavgift vedrørende personbefordring er i uoverensstemmelse med EF-retten, hvorefter personbefordring er regnet avgiftspliktig tjeneste. Persontransporttjenester er egnet til å generere store inntekter, og ettersom unntakene i sjette direktiv skal tolkes strengt<sup>119</sup> utgjør dette et viktig avvik fra EF-retten. På dette området kan man neppe si med sikkerhet at Norge, ved en eventuell inntreden i EU, vil innvilges

---

<sup>118</sup> Beregningene er hentet fra Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) punkt 6.2.2.5.2

<sup>119</sup> Se fremstillingens punkt 3.4

overgangsordninger som gjør at avgiftsunntaket for persontransport kan opprettholdes, selv om dette er løsningen for mange av medlemslandene i dag.

#### **4 Grenseoverskridende handel med tjenester**

Den grenseoverskridende handelen er stadig økende. Med begrepet ”grenseoverskridende handel” forstås her transaksjoner i form av levering av tjeneste produsert i ett land til mottaker etablert i et annet land. For slike transaksjoner er det nødvendig å enkelt kunne fastslå hvilket land som har rett til å pålegge avgiften, da dette vil være avgjørende for blant annet hvilken avgiftssats transaksjonen skal pålegges, og eventuelt om transaksjonen er omfattet av et avgiftsunntak eller -fritak. Lett anvendelige regler som er vel innarbeidet internasjonalt, er nødvendige kriterier for å unngå avgiftstomme rom eller dobbeltbeskatning. Ettersom merverdiavgiften er ment å ramme det innenlandske forbruket, er merverdiavgiftssystemet i utgangspunktet organisert slik at tjenester ment til forbruk i utlandet ikke avgiftsberegnes i eksportlandet. Tilsvarende må tjenester produsert i utlandet avgiftsbelegges i mottagers land når de importeres til et land for forbruk der. Dette viser at det både for innførsel og utførsel blir sentralt å bestemme hvor tjenesten skal anses for å være levert.

I dette kapitlet skal det redegjøres for hovedreglene om merverdiavgift i norsk rett og i EF-retten ved grenseoverskridende handel med tjenester. Som tidligere i fremstillingen, er fokus forsøkt rettet mot de spørsmål som løses på ulik måte i EF-retten og i norsk rett. Det skal presiseres at det ofte vil være praktisk at levering av tjenester forekommer elektronisk. (Det er for eksempel ikke særlig praktisk at en frisør sender hårkliptjenester over landegrenser!) Tjenester som typisk egner seg for elektronisk levering er de fleste typer av rådgivningstjenester som for eksempel advokat- og regnskapstjenester. Dette er en av grunnene til at grenseoverskridende handel med elektroniske tjenester utgjør en vesentlig del av framstillingen, samtidig som spørsmål om merverdiavgift på elektronisk leverte tjenester er særlig aktuelle akkurat nå. Både nasjonalt og internasjonalt arbeides det med å finne løsninger som er anvendbare på denne typen internasjonal handel. I denne forbindelse skal det nevnes at man innenfor EU har gått inn for å endre sjette direktiv. Endringene er ment å utfylle hittil

utilstrekkelige regler på området, samt for å unngå konkurransevridninger.<sup>120</sup> Det skal presiseres at begrepene ”import ” og ”eksport” brukes parallelt med begrepene ”innførsel” og ”utførsel” i fremstillingen som følger, uten at disse begrepssettene skal tillegges ulik betydning.

#### 4.1 Reglene i norsk rett

I Norge i dag er hovedregelen ved grenseoverskridende transaksjoner at det er avgiftsfritak ved eksport<sup>121</sup> og avgiftsplikt ved import.<sup>122</sup>

En slik ordning bygger i utgangspunktet på destinasjonsprinsippet. Destinasjonsprinsippet innebærer at merverdiavgiften kan innkreves av de importerende lands myndigheter etter dette lands regler. I praksis fungerer prinsippet slik at utgående varer fritas for avgift, men ved ankomst til annet land pålegges avgiften der, gjerne i forbindelse med innfortolling.

Reglene om avgiftsfritak ved eksport av tjenester er presisert i forskrift.<sup>123</sup>

Avgiftsfritaket innebærer at tjenesteytelsen i utgangspunktet er innenfor avgiftsområdet, men at den ved utførsel ikke skal avgiftsbelegges. Tjenesteyteren har da sine øvrige rettigheter og plikter som avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven i behold.<sup>124</sup> Om tjenestens destinasjon er i eller utenfor EU er uten betydning, det sentrale er at det dreier seg om omsetning av tjeneste til utlandet. Det er videre presisert i forskriften at det ikke skal betales merverdiavgift av tjenester som ”kan fjernleveres”, i de tilfelle der mottakeren av tjenesten er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, og forutsatt at denne mottakeren er hjemmehørende i utlandet.<sup>125</sup> I utgangspunktet dekker nok

---

<sup>120</sup> Endringene vil berøres nærmere i fremstillingens punkt 4.2

<sup>121</sup> Jfr. mval. §§ 16 (1) nr. 1 litra a hvor det fremgår at det ikke skal betales merverdiavgift ved omsetning av tjenester til utlandet og forskrift av 23. februar 1970 nr. 1 (Nr 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v. Forskriften er gitt med hjemmel i mval. §§ 16, 22 og 75. Av hensyn til oversiktligheten i fremstillingen er denne forskriften heretter kalt utførselsforskriften.

<sup>122</sup> Jfr. mval. § 1 og kap. XVI, jfr. forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 (Nr 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, gitt med hjemmel i mval. §§ 65a og 66. Forskriften vil heretter bli kalt innførselsforskriften.

<sup>123</sup> Utførselsforskriftens § 8

<sup>124</sup> Jfr. mval. § 21 (1).

<sup>125</sup> Jfr. utførselsforskriftens § 8 (1) annet punktum. Også dersom mottakeren er hjemmehørende til Jan Mayen eller Svalbard innrømmes avgiftsfritak etter denne regelen, men det avgrenses her mot nærmere redegjørelse mot problemstillinger tilknyttet mottakere hjemmehørende der.



hovedregelen om avgiftsfritak også dette området, men for de tjenester som ikke kan fjernleveres, må det i tillegg kunne godtgjøres at tjenesten helt ut er til bruk i utlandet, dersom avgiftsfritaket skal innrømmes.

Med begrepet ”kan fjernleveres” forstås gjerne tjenester som ikke utføres fysisk, eller hvor utførelsen eller leveringen ikke, eller vanskelig, kan knyttes til et bestemt fysisk sted<sup>126</sup>. Blant annet konsulenttjenester, advokattjenester, reklametjenester, ulike overføringer av immaterielle rettigheter, opplysningstjenester, Edb-tjenester, telekommunikasjonstjenester og eventuelle andre tjenester som kan leveres elektronisk omfattes av utførselsforskriften.<sup>127</sup> Etter innføringen av Merverdiavgiftsreformen anses levering av programvare online som en elektronisk tjenesteleveranse. Dette medfører at for eksempel abonnement på databasetjenester fra utlandet, vil være avgiftspliktig innført tjeneste etter innførselsforskriften, såfremt de øvrige forutsetningene for avgiftsplikt er oppfylt.<sup>128</sup>

Når mottakeren av tjenesten er andre enn næringsdrivende eller offentlige virksomheter hjemmehørende i utlandet, vil det imidlertid være en forutsetning for merverdiavgiftsfritak, også for tjenester som kan fjernleveres, at tjenesten helt ut er til bruk i utlandet.<sup>129</sup>

De to regelsettene viser at identifikasjon av mottakerens hjemsted og status er nødvendig. Den praktiske forskjellen mellom reglene for næringsdrivende/offentlige virksomhet og private vil da være at man, for å konstatere avgiftsfritak, når mottakeren er andre enn næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i utlandet, må kunne fastslå at tjenesten helt ut er til bruk i utlandet, dersom det skal innrømmes avgiftsfritak ved eksport. Dersom mottakeren av tjenesten er forbruker bosatt i EU, er det nå registreringsplikt<sup>130</sup> for næringsdrivende etablert i Norge (og andre tredjeland) ved salg av tjenester til denne gruppen. Registreringen må da foretas i ett EU-land.

---

<sup>126</sup> Jfr. innførselsforskriftens § 1 (3). Internasjonalt kan skillet mellom tjenester som kan fjernleveres og andre tjenester betegnes som ”tangible services” og ”intangible services”

<sup>127</sup> Se henvisningen fra utførselsforskriftens § 8 til innførselsforskriften

<sup>128</sup> Gjems-Onstad 2002 s. 25

<sup>129</sup> Utførselsforskriftens § 8 (1) tredje punktum

<sup>130</sup> Se sjette direktiv ny artikkel 26 c, jfr rådsdirektiv 2002/38/EF av 7. Mai 2002 artikkel 1 nr. 3

Registreringslandet fordeler merverdiavgiften til forbrukslandet, og satsen fastsettes etter satsen i landet der forbrukeren er etablert. Regelen er slik formulert slik fordi man ellers kan komme i en situasjon der bedrifter i tredjeland registrerer seg i land innen EU med lav sats for merverdiavgift. Dette kunne virke konkurransevridende.

Registreringsreglene er forholdsvis omfattende og gjelder kun for tjenesteytere som er etablert utenfor EU. Dette innebærer da at norske tjenesteytere antakelig vil oppleve forenklet adgang til det europeiske markedet for forbrukere dersom Norge blir medlem i EU, da registreringsprosedyrene i så tilfelle vil bortfalle.

Det er videre fastsatt i forskrift at det er avgiftsplikt for merverdiavgift ved innførsel av tjenester til Norge.<sup>131</sup> Gjennom denne ordningen vil tjenester som importeres for bruk i Norge behandles på samme måte som tjenester som tilvirkes i Norge.

Begrepet innførsel er definert som å ta varer inn i tollområdet, jfr. lov om toll av 10. juni 1966 Nr. 5 (heretter kalt toll.) § 29 (1). På bakgrunn i den generelle systematikken i reglene om innførsel og utførsel, forutsettes her at definisjonen også kan brukes om tjenester. Tollområdet er definert som ”det norske fastland og alt område innenfor territorialgrensen”<sup>132</sup>.

Avgiftsplikten ved innførsel gjelder kun for kjøp av tjenester som er av en slik art at de kan fjernleveres.<sup>133</sup> For disse tilfellene blir det følgelig sentralt å avgjøre hvilke tjenester som skal betraktes omfattet av samlebegrepet ”kan fjernleveres”.<sup>134</sup> Denne regelen korresponderer med det tidligere nevnte avgiftsfritaket for utførsel av tjenester som kan fjernleveres. Med bakgrunn i innførsels- og utførselsforskriftens systematikk, må man kunne gå ut i fra at begrepet ”kan fjernleveres” må tillegges samme betydning.<sup>135</sup>

Videre forutsettes det for avgiftsplikt ved innførsel til Norge, at den innførte tjenesten anses som avgiftspliktig tjeneste etter norsk lov. Det er kun næringsdrivende mottakere hjemmehørende i Norge, samt stat, kommune og institusjon som eies eller drives av stat eller kommune i Norge som kan være avgiftssubjekter ved innførsel av tjenester til

---

<sup>131</sup> Innførselsforskriften § 1, jfr. mval. § 65a

<sup>132</sup> Jfr. toll. § 1 nr. 1

<sup>133</sup> Jfr. innførselsforskriftens § 1 (3)

<sup>134</sup> Jfr. innførselsforskriftens § 1 (3)

<sup>135</sup> Det henvises her til redegjørelsen ovenfor for nærmere avklaring av begrepet ”kan fjernleveres”

Norge.<sup>136</sup> Det skal ikke problematiseres nærmere over grensene mellom næringsdrivende og eventuelt andre her.<sup>137</sup> Kort sagt innebærer avgrensningen etter dette, at sisteledds forbrukere ikke vil bli avgiftspliktige for merverdiavgift ved innførsel av tjenester. Dette er i stor grad egnet til å medføre konkurransevridding til fordel for utenlandske tjenesteytere, og vil i særlig grad gjelde tjenesteytere som enkelt kan fjernlevere tjenester til norske privatkunder. Særlig er regnskapstjenester og advokattjenester godt egnet for denne typen leveringer. Konsekvensen av dette er at privatpersoner i Norge, etter norske merverdiavgiftsregler, ikke kan pålegges merverdiavgift for kjøp av tjenesteytelser som gjerne er kostbare og viktige.

Det er den norske mottakeren som ved avgiftsplikt for innførsel skal beregne og betale avgiften etter forskriftens bestemmelser.<sup>138</sup> Oppkreivingsmåten betegnes derfor som snudd avregning ("reverse charge").

#### 4.2 Leveringsstedsreglene i sjette direktiv

Ved grenseoverskridende handel med tjenester er hovedregelen i EF-retten at det ikke finnes noen forskjell om det handles innad i EU eller om medlemsstater i EU handler med andre tredjeland. Her må det imidlertid modifiseres for transporttjenester og enkelte andre tjenestetyper. Dette skal berøres nedenfor.

For varer innførte man etter etableringen av det indre marked et skille mellom varehandel med tredjeland (land utenfor EU) og varehandel mellom EU-land. Som følge av dette er det innad i EU etablert et eget system for oppkreivning av avgift som medfører at merverdiavgiften kan oppkreives uavhengig av prosedyrer tilknyttet grensepassering mellom medlemsstatene.<sup>139</sup>

Noen helt særskilte regler om eksport eller import av tjenester finnes naturlig nok ikke i sjette direktiv, men det finnes regler om hvordan avgiftsplikt skal vurderes ved grenseoverskridende transaksjoner. Avgiftsplikten for tjenester skal som utgangspunkt

---

<sup>136</sup> Jfr. innførselsforskriftens § 1 (2)

<sup>137</sup> Se fremstillingens punkt 1.2 for en kort oversikt over grensen mellom avgiftssubjekter og ikke-avgiftssubjekter.

<sup>138</sup> Se innførselsforskriftens § 2 (1)

<sup>139</sup> At det eksisterer et skille kan det være relevant å være klar over, og det nevnes derfor her. Det avgrenses imidlertid mot ytterligere redegjørelse, da de her tilknyttede spørsmålene anses å falle utenfor problemstillingene i fremstillingen.

avgjøres etter reglene om hvor en tjeneste skal anses levert.<sup>140</sup> Der en tjeneste anses levert blir den avgiftspliktig, og merverdiavgiften skal da pålegges etter denne stats regler. Hovedregelen er at tjenester skal anses for å være levert der tjenesteyteren har etablert hjemstedet for sin økonomiske virksomhet eller ved dennes faste forretningssted.<sup>141</sup> Dette vil typisk være stedet der tjenesteyteren vanligvis yter sine tjenester, for eksempel i lokalene der en frisør klipper sine kunder. I mangel av et etablert hjemsted eller et fast forretningssted, skal tjenesteyterens bosted eller sedvanlige oppholdssted legges til grunn.<sup>142</sup> Utgangspunktet for også grenseoverskridende tjenester er følgelig at disse skal avgiftsbelegges der tjenesteyteren er etablert.

Fra den her nevnte hovedregelen om hvor tjenester skal anses levert finnes flere unntak. Noen av unntakene blir særlig viktige ved spørsmål om grenseoverskridende handel med tjenester, og disse skal behandles her. Unntakene har stort sett sin bakgrunn i det grunnleggende forhold at avgiften skal innkreves i det land der tjenesten forbrukes. Dette aspektet kan illustreres med et praktisk viktig unntak: Tjenesteytelser som vedrører fast eiendom skal anses levert der eiendommen er plassert.<sup>143</sup> Tjenesteytelsene vedrørende fast eiendom inkluderer blant annet tjenester fra eiendomsmeglere, arkitektytelser, forberedende byggearbeider etc.<sup>144</sup> Et slikt spesifikt unntak finnes ikke i norsk rett, men det er nok liten tvil om at arbeid på fast eiendom plassert innenfor Norges grenser er avgiftspliktig virksomhet i Norge.<sup>145</sup> Dette aspektet kan imidlertid være egnet til å skape forvirring, særlig med henblikk på arkitekttjenester:

Arkitekttjenester er en tjeneste som kan fjernleveres og som av denne grunn i utgangspunktet da kan innføres avgiftsfritt av forbruker i Norge fra tjenesteyter etablert i utlandet. Dersom arkitekttjenesten må anses knyttet til en eiendom i Norge kan man oppstille spørsmålet om arkitekttjenesten av denne grunn utløser avgiftsplikt. Denne problemstillingen skal ikke forfølges videre her, men den er egnet til å vise at begrepet ”kan fjernleveres” kan medføre at det oppstår vanskelige grensespørsmål vedrørende begrepets omfang.

---

<sup>140</sup> Sjette direktiv artikkel 9

<sup>141</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr. 1

<sup>142</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr. 1

<sup>143</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr 2 litra a

<sup>144</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra a

<sup>145</sup> Dette følger av de vanlige reglene om avgiftspliktige tjenesteytelser, se fremstillingens punkt 3

Videre vil leveringsstedet for transporttjenester i utgangspunktet være på det sted der transporten finner sted.<sup>146</sup> Generelt reiser imidlertid reglene om transporttjenester mange og vanskelige problemstillinger når det gjelder å bestemme leveringsstedet. Et eksempel er spørsmålet om leveringssted for grenseoverskridende transport av personer. Dette spørsmålet ble behandlet av EF-domstolen i en sak mellom et tysk reisebyrå og de tyske skattemyndighetene<sup>147</sup>. Saken kalles heretter Binder-saken. Hovedspørsmålet for domstolen var å bestemme hvor mye av merverdiavgiften for transporttjenester som skulle betales til den tyske stat. Transporttjenesten var en bussreise gjennom deler av Europa. Reisen ble arrangert av det tyske reisebyrået Binder. Turen involverte overnattinger både innenfor og utenfor Tyskland. Prisen for reisen inkluderte transport, overnattinger og måltider. Domstolen konkludert i saken med at det måtte foretas en pro-rata fordeling basert på den tilbakelagte distansen innenfor det enkelte lands grenser.

En slik regel finnes naturlig nok ikke i norsk rett<sup>148</sup>. Norske reisearrangører er generelt sett omfattet av det vide avgiftsunntaket for persontransport.<sup>149</sup> Binder-saken viser imidlertid at tilsvarende norske reisearrangører muligens må gjennomgå vesentlige endringer for sine avgiftsberegninger dersom Norge skulle slutte seg til EU.

I forlengelsen av dette kan en reise problemstillingen om det vil utgjøre noen forskjell om det er personer eller varer som transporteres. I utgangspunktet skiller ikke artikkel 9 nr. 2 litra b mellom slike transporttjenester. Det fremgår imidlertid av sjette direktiv artikkel 28b C nr. 2 at leveringsstedet for tjenesteytelser som består i transport av varer, skal være stedet der transporten påbegynnes, forutsatt at tjenesten skal leveres innenfor EU og såfremt mottakeren ikke er momsregistrert i annen stat enn den stat der transporten påbegynnes. I så fall skal transporten avgiftsbelegges i mottagers stat.<sup>150</sup>

---

<sup>146</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra b

<sup>147</sup> Sak C-116/96 *Reisebüro Binder GmbH* mot *Finanzamt Stuttgart-Körperschaften*. Saml. 1997 s I-6103

<sup>148</sup> Dette følger blant annet av reglene om norsk retts jurisdiksjon.

<sup>149</sup> Jfr. Innst. O nr. 24 (2000-2001). Se også fremstillingens punkt 3.4.2 om persontransport.

<sup>150</sup> Sjette direktiv artikkel 28b C nr. 3

Når en tjeneste, omfattet av oppregningen i sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra e, skal leveres til kunde som er etablert, eller har fast adresse utenfor EU, eller avgiftspliktig kunde som er etablert i annet medlemsland enn tjenesteyteren, skal tjenesten anses levert der.<sup>151</sup> Regelen gjelder for immaterielle rettigheter som blant annet hel eller delvis overdragelse av opphavsrettigheter, patenter, lisenser, retten til varemerker, reklamevirksomhet, tjenester fra konsulenter, ingeniører, advokater, revisorer m.v., tjenester innen bank og forsikring og tjenester utført av vikarbyråer. Dessuten omfattes utleie og formidlere av tjenester som her nevnt.<sup>152</sup> En språklig tolkning av regelen tyder på at den skal tolkes slik at det i tilfeller av grenseoverskridende handel med tjenesteytelser omfattet av artikkel 9 nr. 2 litra e, skal legges til grunn at det er tjenestemottakerens hjemsted for ervervsmessig virksomhet eller hans faste forretningssted, som skal betraktes som stedet der tjenesten leveres. Dersom det ikke foreligger hjemsted for ervervsmessig virksomhet eller fast forretningssted, skal mottakerens bopel eller vanlige oppholdssted legges til grunn.

Redegjørelsen viser at et vesentlig moment følgelig også i EF-retten er å identifisere tjenestemottakeren, for å avgjøre hvor merverdiavgiften skal ilegges. Dersom mottakeren ikke er avgiftspliktig, men han har adresse innenfor EU, vil hovedregelen om avgiftsplikt der tjenesteyteren har etablert sitt hjemsted, få anvendelse.<sup>153</sup> Privatpersoner som kjøper tjenester fra annet medlemsland i EU vil etter dette betale merverdiavgift til tjenesteyterens hjemland. Det avgiftstomme området som finnes i norsk rett oppstår følgelig ikke her.

Etter en eventuell norsk inntreden i EU vil videre norske tjenesteytere bli avgiftspliktige til Norge for tjenesteytelser som skal leveres til forbrukere i EU. Dette kan i praksis utgjøre en viktig administrativ forenkling for denne gruppen av tjenesteytere, da denne nå omfattes av den overfor nevnte registreringsordningen.<sup>154</sup>

---

<sup>151</sup> Denne ordningen forutsetter følgelig snudd avregning.

<sup>152</sup> Sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra e

<sup>153</sup> Jfr. sjette direktiv artikkel 9 nr. 1

<sup>154</sup> Se fremstillingens 4.1

Den teknologiske utviklingen viser at flere og flere tjenesteytelser faktisk er egnet for fjernlevering. Dette aktualiserer de spørsmål som er nevnt i dette kapitlet ytterligere. For grenseoverskridende handel med tjenester til avgiftspliktige mottakere kan imidlertid resultatet etter norsk rett og etter EF-retten bli det samme, forutsatt at de tjenester som kan fjernleveres etter norsk rett er de samme tjenestene som de oppregnede tjenestetypene i sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra e.

Spørsmålet om hvilke tjenester skal omfattes av artikkel 9 nr. 2 litra e, er behandlet av EF-domstolen ved flere anledninger.<sup>155</sup> I for eksempel Dudda-saken<sup>156</sup> ble det fastslått at det ved usikkerhet om tolkningen av sjette direktiv artikkel 9 nr. 2, skal tas hensyn til denne bestemmelsens formål. Formålet med sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 var å opprette en særordning for tjenesteytelser mellom avgiftspliktige personer, ”hvis omkostninger indgår i godernes pris”.<sup>157</sup> Uttrykket tolkes slik at bestemmelsen har til formål å etablere en særordning for tjenesteytelser levert mellom avgiftspliktige, der kostnaden ved tjenesteytelsen er inkludert i dens pris.<sup>158</sup> Kriteriet for tilknytningen blir da selve tjenesteytelsens art.<sup>159</sup> Dette tyder på at regelen i artikkel 9 nr. 1 ikke kan betraktes som en hovedregel, men kanskje som en sikkerhetsventil.<sup>160</sup>

#### 4.3 Tjenester som ”kan fjernleveres” og leveringsstedsreglene

Noen interessante problemstillinger oppstår dersom leveringsstedsreglene gjennomgått i dette kapitlet, sammenholdes med de norske reglene om tjenester som ”kan fjernleveres”. I utgangspunktet er, som tidligere nevnt, de norske reglene om

---

<sup>155</sup> Se for eksempel sakene C-145/96 *Bernd von Hoffmann mot Finanzamt Trier*, Saml. 1997 s I-4857, C-108/00 *Syndicat des Producteurs Indépendants (SPI) mot Ministère de l'Économie, des Finances et de l' Industrie*, Saml. 2001 s I-2361 og C-438/01 *Design Concept SA mot Flanders Expo SA*, Saml. 2002 (12. desember 2002)

<sup>156</sup> Sak C-327/94 *Jürgen Dudda mot Finanzamt Belgisch Gladbach* Saml. 1996 s. I-4595

<sup>157</sup> Formålet med sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 fremgår av sjette direktivs 7. betraktning

<sup>158</sup> Sak C-108/00 *Syndicat des Producteurs Indépendants mot Ministère de l' Économie , des Finances et de l' Industrie*. Saml 2001 s I-2361

<sup>159</sup> Sak C-108/00

<sup>160</sup> Uttalelsen i Dudda-saken ser ut til å gjelde generelt ved tolkningen av artikkel 9 nr.1 og nr. 2 og får derfor betydning ved tolkningen av artikkel 9 nr. 2 litra e, selv om bestemmelsen i litra e ikke er direkte omtalt i saken.

merverdiavgift på tjenester ment å være i overensstemmelse med reglene i EU.<sup>161</sup> Arkitekteksemplet<sup>162</sup> viser imidlertid at de språklige ulikhetene for disse reglene kan være egnet til å skape usikkerhet i forhold til denne overensstemmelsen, da man i sjette direktiv har konkret oppregnet hvilke tjenester som skal omfattes av regelen om snudd avregning, mens man i norsk rett bruker sekkebetegnelsen ”kan fjernleveres”. Dette medfører at rettspraksis fra EF-domstolen på dette området muligens ikke er egnet til å gi veiledning til norsk rett. Ut i fra dette perspektivet er det hevdet at norsk rett burde tilpasses terminologisk til reglene i sjette direktiv. Synspunktet bygger blant annet på at dette er nødvendig for at hensynet til forutsigbarhet for dem som omfattes av ordningen skal ivaretas.<sup>163</sup>

I denne sammenheng må det imidlertid nevnes at nye leveringsstedsregler for merverdiavgift vedrørende elektronisk handel er vedtatt i EU. De nye reglene skal være implementert i medlemsstatenes lovgivning innen 1. juli 2003.<sup>164</sup> Endringene består i første rekke av tilføyelser til sjette direktiv. Særlig viktig i fremstillingen her er tilføyselsen som er foretatt til sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra e. Etter tilføyselsen vil også elektronisk leverte tjenester beskrevet i eget bilag<sup>165</sup> anses levert der mottaker er etablert. Den språklige utformingen av bilaget tyder på at de der oppregnede tjenestetypene ikke kan betraktes som uttømmende.<sup>166</sup> De oppregnede tjenestene er:

1. Levering og hosting af websteder, fjernvedligeholdelse af software og hardware
2. Levering og ajourføring af software
3. Levering af billeder, tekster og information og tilrådighedsstillelse af databaser
4. Levering af musik eller af film, spil, herunder hasardspil eller spil om penge, udsendelser eller politiske, kulturelle og kunstneriske begivenheder, sportsbegivenheder, videnskabelige begivenheder eller underholdning

---

<sup>161</sup> Ot.prp. nr. 2 (2000-2001)

<sup>162</sup> Se fremstillingens punkt 39

<sup>163</sup> Se Ingebrigtsen 2001

<sup>164</sup> Se EU-kommisjonens forslag av 7. juni 2000 om merverdiavgiftsbehandlingen av elektronisk leverte tjenesteytelser, COM (2000) 349 og Rådets direktiv 2002/38/EF av 7. mai 2002. Direktivet er tidsbegrenset og skal evalueres etter 3 år.

<sup>165</sup> Bilag L

<sup>166</sup> Det heter i tilføyselsen at elektronisk leverte tjenesteytelser som ”bl.a anført i bilag L” skal omfattes av sjette direktiv artikkel 9 nr. 2 litra e.



#### 5. Levering af fjernundervisning

Når en leverandør af en tjenesteydelse og hans kunde kommunikerer via elektronisk post, betyr dette ikke i sig selv, at denne tjenesteydelse er en elektronisk tjenesteydelse i den i sidste led i artikel 9, stk. 2, litra e), omhandlede betydning.

De her oppregnede tjenestene kan nok være godt egnet til å gi retningslinjer for tolkningen av begrepet ”kan fjernleveres” i norsk rett. Gjennom innføringen av de overfor nevnte regler vil da norsk rett og EF-retten muligens tilnærmes, men på et plan der EF-retten kan betraktes å stå for tilnærmingen. Det er dog verdt å merke seg at den nye regelen i sjette direktiv mest sannsynlig forutsetter at tjenesten leveres elektronisk, for at denne bestemmelsen kan komme til anvendelse, mens kriteriet etter norsk rett er at tjenesten kan leveres elektronisk.

I sjette direktiv artikkel 9 nr. 3 finnes en regel som er ment å fungere som en sikkerhetsventil for at tjenestene som nevnt i artikkel 9 nr. 2 litra e ikke skal virke konkurransevidende, avgiftsbelegges flere ganger, eller ikke avgiftsbelegges overhodet. Etter denne bestemmelsen kan medlemslandene bestemme at en tjeneste skal avgiftsbelegges innenfor EU, såfremt tjenesten virkelig skal forbrukes i EU. For blant annet telekommunikasjonstjenester har man bestemt at denne regelen skal få anvendelse<sup>167</sup>.

---

<sup>167</sup> Rådsdirektiv 99/59/EF av 17. juni 1999 hvad angår merværdiafgiftssystemet for teletjenester

## 5 Konklusjon

Hovedformålet med fremstillingen var å gi en sammenligning av reglene om merverdiavgift på tjenester innenfor EF-retten og norsk rett. Etter gjennomgangen her synes det generelle preget å være at de respektive regelsettene langt på vei fører til samme resultater innenfor de to rettssystemene. Dette innebærer at de helt store endringene på merverdiavgiftsrettens område neppe kan forventes å inntreffe ved et norsk medlemskap i EU. I denne sammenheng må man kunne karakterisere Merverdiavgiftsreformen i 2001 som vellykket, da et av hovedformålene med denne var å oppnå overensstemmelse med merverdiavgiftssystemet i EU.

Det kan imidlertid ikke utelukkes at et norsk medlemskap i EU kan medføre at bransjer som i dag holdes utenfor merverdiavgiftssystemet i Norge på sikt kan bli avgiftsbelagt, dersom Norge skal være i takt med utviklingen i EF-retten. Jeg sikter her i første rekke til persontransportsektoren. På dette området må man imidlertid ha for å øyet at en avgiftsbelegging ikke nødvendigvis vil bringe med seg kostnadmessige konsekvenser for forbrukere av transporttjenester. Fradragsretten for inngående merverdiavgift er godt egnet til å lempe de negative økonomiske virkningene for tjenesteyteren, og mange transportører kan, etter eventuelt innført avgift, oppleve en forenkling av kompleksiteten i merverdiavgiftssystemet.

Fremstillingen synes å avdekke at de juridiske interessante spørsmålene kanskje først og fremst vil knytte seg til de rettsområder der EF-domstolen har foretatt presiseringer og tilføyelser til de nå gjeldende rettslige utgangspunkter. Dette gjelder for eksempel det domstolsskapte kravet til direkte sammenheng mellom tjenesteytelsen og vederlaget.<sup>168</sup>

---

<sup>168</sup> Fremstillingens punkt 3.3.2

## 6 Litteraturliste

### 6.1 Bøker og tidsskriftartikler

Albregtse, Dirk. *Selected Issues in European Tax Law: The Legal Character of VAT and the application of General Principles of Justice*. Dirk Albregtse og Han Kogels. Kluwer Law International Ltd. Rotterdam 1999.

Beltrame, Pierre. *Les systèmes fiscaux*. 3. utg. Presses Universitaires de France. Paris 1997.

Buckett, Alan. *VAT in the European Community*. 2. utg. Butterworth & Co (Publishers) Ltd. London, Dublin og Edinburgh 1992.

Cozian, Maurice. *Précis de fiscalité des entreprises*. 26. utg. Litec forlag. Paris 2002.

Dajani, Omar G. *EØS-avtalen og norsk skatterett*. Omar G. Dajani, Thor Leegaard, Thomas Nordby og Kjerstin Ongre. 1. utg. Universitetsforlaget. Oslo 2002.

Eckhoff, Torstein. *Rettskildelære*. Torstein Eckhoff og Jan E. Helgesen. 4. utg. TANO Aschehaug forlag. Oslo 1997.

Gjems-Onstad, Ole. *MVA-kommentaren*. Ole Gjems-Onstad og Tor S Kildal. 2. utg. Gyldendal akademisk forlag. Oslo 2002

Gjems-Onstad, Ole. *Merverdiavgift – en introduksjon*. 6. utg. Dyade forlag. Sandvika 2002.

Huizinga, Harry. *A european VAT on financial services*. Economic policy 2002 nr. 35 s 498.

Ingebrigtsen, Trond. *"Tjenester som kan fjernleveres": nye bestemmelser om merverdiavgift ved import og eksport av tjenester – problemer i praksis*. Trond Ingebrigtsen og Sonja Berg. Revisjon og regnskap nr. 8 2001 s. 20

Jørgensen, Lars Loftager. *Moms loven med kommentarer og EU-henvisninger*. Lars Loftager Jørgensen, Børge Aagard Pedersen og Lars Rasmussen. 2. utg. Forlaget FSR 1996.

Kapteyn, P.J.G. *Introduction to the Law of the European Communities*. P.J.G Kapteyn og P. Verloren van Themaat. Revidert ved Laurence W. Gomley 3. Utg. Kluwer Law International. Groningen 1998

Kolbjørnsen, Jan. *Merverdiavgiftsreformen 2001. En presentasjon*. Jan Kolbjørnsen, Trygve Holst Ringen og Petter Hartz-Hanssen. 2. utg. Den norske revisorforening 2001.

Næss, Brynjulf. *Forbrukere og merverdiavgift med særlig vekt på avgiftskumulasjon og mellommannsvirksomhet*. IFA-NORGE Norsk Skattebetalerforening. Oslo 1988.

Ramsløv, Kai. *Levering av ydelser – i momsretlig betydning*. Justitia – 2001 årgang 24 nr. 5 s. 50

Refsland, Thor. *Lærebok i merverdiavgift*. 2. utg. Skattebetalerforeningen. Oslo 2001

Sejersted, Fredrik. *EØS-rett*. Fredrik Sejersted, Finn Arnesen, Ole-Andreas Rognstad, Sten Foyn og Helge Stemshaug. 1. utg. Universitetsforlaget. Oslo 1995.

Ståhl, Kristina. *EG-skatterätt*. Kristina Ståhl og Roger P. Österman. 1. utg. Författarna och Iustus Förlag AB. Uppsala 2000.

Terra, Ben. *The place of Supply in European VAT*. 1. utg. Kluwer Law International Ltd. Amsterdam 1998.

Toftegaard, Knut P. *Salg av tjenester over landegrensene*. Revisjon og regnskap nr. 4 2001 s. 30

Wilhelmsen, Kate Elin. *Merverdiavgift ved transaksjoner mellom EU-landene*.  
Skatterett nr. 3 1997 s. 255

With, Alexander. *Avgiftsreglene i EF: en kort innføring i hovedregler og terminologi*.  
Revisjon og regnskap nr. 5 2002 s. 38

## 6.2 Elektroniske dokumenter

[http://www.europarl.eu.int/factsheets/3\\_4\\_5\\_da.htm](http://www.europarl.eu.int/factsheets/3_4_5_da.htm) (Merværdiafgift)

<http://www.xovery.no/merverdiavgift.htm> (Merverdiavgiftsreformen 2001)

<http://elj.warwick.ac.uk/jilt/02-3/basu.html> (European VAT on digital sales)

<http://www.skatteetaten.no/publikasjoner/melding/2002/article.jhtml?articleID=148991>

6

## 6.3 Forarbeider, offentlige dokumenter

NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

NOU 2003:3 Merverdiavgiften og kommunene – Konkurransesvridninger mellom  
kommuner og private

Ot.prp. nr. 32 (1997-1998) Om lov om endringer i lov av 19. juni 1969 nr 66 om  
merverdiavgift

Ot.prp. nr. 2 (2000 – 2001) Merverdiavgiftsreformen 2001

Ot.prp. nr. 94 (2000-2001) Om lov om endringer i skatte- og avgiftslovgivningen

Innst. O nr. 24 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i lov 19.  
juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) m.v.  
(Merverdiavgiftsreformen 2001)

Innst. O nr. 130 (2000-2001) Innstilling fra finanskomiteen om lov om endringer i  
skatte- og avgiftslovgivningen og lov om endring i lov 10. juni 1988 nr. 40 om  
finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner

St.prp. nr. 1 (2000-2001) Skatte-, avgifts- og tollvedtak

St.meld. nr. 40 (1993-1994) Om medlemskap i Den europeiske union

St.meld. nr. 19 (1998-99) Om NSB BA's virksomhet

St.meld. nr. 1 (1999-2000) Nasjonalbudsjettet 2000

Innst. S. nr. 138 (1998-99) Innstilling fra samferdselskomiteen om NSB BAs virksomhet

Finansdepartementets tolkingsuttalelse av 15. juni 2001 om merverdiavgiftsunntaket for omsetning av finansielle tjenester

Brev fra Skattedirektoratet til fylkesskattekontorene, 21. november 2001 Finansielle tjenester og leveranser fra underleverandører

SOU 1994:88 Mervärdesskatten och EG. Slutbetänkande av Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna.

#### **6.4 Lover, forskrifter, Stortingsvedtak**

Lov av 10. juni 1966 nr. 5 om toll

Lov av 19. juni 1969 nr. 66 om merverdiavgift

Forskrift 23.03.1970 nr 01 (Nr. 24) vedrørende omsetning av varer og tjenester til bruk i utlandet m.v.

Forskrift av 15. juni 2001 nr. 683 (Nr. 120) om redusert merverdiavgiftssats for næringsmidler

Forskrift av 15. juni 2001 nr. 684 (Nr. 121) om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet

Stortingets vedtak av 2. desember 2002 nr. 1586 om merverdiavgift for budsjetterminen 2003

#### **6.5 Utenlandske lover**

Danske momsloven, lovbek. Nr. 56 AF av 6.februar1994

## 6.6 EU-dokumenter

### 6.6.1 EU-lovgivning

Traktaten om oprettelse af Det Europæiske Fællesskab (konsolideret udgave Nice)  
EF-Tidende nr. C 325 av 24. desember 2002 s 33

Rådsdirektiv 67/227, første direktiv av 11. april 1967 om harmonisering af  
medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, EF-Tidende nr. P 71 av 14. april  
1967 s 1301

Rådsdirektiv 67/288, annet direktiv av 11. april 1967 om harmonisering af  
medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles  
merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse, EF-Tidende  
nr. P 71 av 14. april 1967 s 1303

Rådsdirektiv 77/388, sjette direktiv av 17. mai 1977 om harmonisering af  
medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles  
merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EF-Tidende nr. L 262 av 15.  
oktober 1977 s 44

Rådsdirektiv 79/1072, åttende direktiv av 6. desember 1979 om harmonisering af  
medlemsstatenes lovgivning om omsætningsafgifter – foranstaltninger til  
tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i  
indlandet, EF-Tidende nr. L 331 av 27. desember 1979 s 11

Rådsdirektiv 86/560, trettende direktiv av 17. november 1986 om harmonisering af  
medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Foranstaltninger til  
tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer der ikke er etableret på  
Fællesskabets område, EF-Tidende nr. L 326 av 21. november 1986 s 40

Rådsdirektiv 92/77 av 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles  
merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388/EØF (indbyrdes tilnærmelse  
af momssatserne) , EF-Tidende nr. L 316 av 31. oktober 1992 s 1

Rådsdirektiv 99/59 av 17. juni 1999 hvad angår merværdiafgiftssystemet for teletjenester, EF-Tidende nr. L 162 av 26. juni 1999 s 63

Rådsdirektiv 2002/38 af 7. maj 2002 om ændring og midlertidig ændring af direktiv 77/3288/EØF hvad angår merværdiafgiftssystemet for radio- og tv-spredningstjeneste og visse elektronisk leverede tjenesteydelser, EF-Tidende nr. L 128 av 15. mai 2002 s 41

Rådsavgjørelse av 21. april 1970, 70/243/EKSF angaaende udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med fællesskabernes egne indtægter, EF-Tidende nr. L 94 av 28. april 1970 s 19

#### 6.6.2 Kommisjonen

Kom (2000)348 endelig: Strategi til forbedring af momssystemet

Kom (2000)349 endelig: Forslag til Europa-Parlamentets og Rådets forordning om ændring af Rådets forordning nr. 218/92 om administrativt samarbejde inden for området indirekte skatter (moms)

Kom (2001)712 endelig: Femte situationsrapport om handlingsplanen for finansielle tjenester.

Kom (2002)587 endelig: Report from the Commission to the Council on the Review of Article 9 of the Sixth VAT Directive - Place of Supply of Services (Dansk udgave ikke tilgængelig)

Doc/2908/2002-EN: VAT rates applied in the member states of the European Community



## 6.7 Domsregister

### 6.7.1 Norske avgjørelser

Rt. 1996 s. 51

### 6.7.2 Avgjørelser fra EF-domstolen

Sak 154/80 *Coöperatieve Aarappelenbewaarplaats* mot *Statssekretæren, Finansministeriet*. Saml. 1981 s 445

Sak 89/81 *Staatssecretaris van Financiën* mot *Hong Kong Trade Development Council*. Saml. 1982 s 1277

Sak 102/86 *Apple and Pear Devellopment Council* mot *Commissioners of Custom and Excise*. Saml. 1988 s 1443

Sak C-16/93 *Tolsma* mot *Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*. Saml. 1994 s I-743

Sak C-215/94 *Jürgen Mohr* mot *Finanzamt Bad Segeberg*. Saml. 1996 s I-959

Sak C-327/94 *Jürgen Dudda* mot *Finanzamt Belgisch Gladbach* Saml. 1996 s. I-4595

Sak C-2/95 *Skatteministeriet i Danmark* mot *Sparebankenes datacentral*. Saml. 1997 s I-3017

Sak C-145/96 *Bernd von Hoffmann* mot *Finanzamt Trier*. Saml. 1997 s I-4857

Sak C-258/95 *Julius Filibeck Söhne GmbH & Co. KG* mot *Finanzamt Neustadt*. Saml. 1997 s I-5577

Sak C-116/96 *Reisebüro Binder GmbH* mot *Finanzamt Stuttgart-Körperschaften*. Saml. 1997 s I-6103

Sak C-390/96 *Lease Plan Luxembourg SA* mot *Belgia*. Saml. 1998 s I-2553

Sak C-3/97 Straffesak mot *Goodwin og Unstead*. Saml. 1998 s I-3257

Sak C-48/97 *Kuwait Petroleum* mot *Commissioners of Customs & Excise*. Saml. 1999 s I-2323

Sak C-276/97 *Kommisjonen* mot *Frankrike*. Saml. 2000 s I-6251

Sak C-358/97 *Kommisjonen* mot *Irland*. Saml. 2000 s I-6301

Sak C-359/97 *Kommisjonen* mot *Storbritannia*. Saml. 2000 s I-6355

Sak C-408/97 *Kommisjonen* mot *Nederland*. Saml. 2000 s I-6417

Sak C-260/98 *Kommisjonen* mot *Hellas*. Saml. 2000 s I-6537

Sak C-429/97 *Kommisjonen* mot *Frankrike*. Saml. 2001 s I-637

Sak C-108/00 *Syndicat des Producteurs Indépendants (SPI)* mot *Ministère de l'Économie, des Finances et de l' Industrie*. Saml. 2001 s I-2361

Sak 184/00 *Office des produits wallons ASBL* mot *Belgia*. Saml. 2001 s I-9130

Sak C-174/00 *Kennemer Golf & Country Club* mot *Staatssecretaris van Financiën*. Saml. 2002 s I-3293

Sak C-287/00 *Kommisjonen* mot *Tyskland*. Saml. 2002 (20. juni 2002)

Sak C-438/01 *Design Concept SA* mot *Flanders Expo SA*. Saml. 2002 (12. desember 2002)



## 7 Lister over tabeller, figurer m v

### 7.1 Tabell over normalsatser og reduserte satser i medlemslandene i EU pr. 1. mai 2002

Medlemsstat	Redusert sats	Normalsats
Belgia	6	21
Danmark	-	25
Tyskland	7	16
Hellas	8	18
Spania	7	16
Frankrike	5,5	19,6
Irland	12,5	21
Italia	10	20
Luxemburg	6	15
Nederland	6	19
Østerrike	10 / 12	20
Portugal	5 / 12	17
Finland	8 / 17	22
Sverige	6 / 12	25
Storbritannia	5	17,5

Kilde: Doc/2908/2002-en